جـــــامعة عمار ثلجي بالأغـــــواط

كلية العلوم الاقتصاديـة والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

ميدان: العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم تجارية

أطروحة دكتوراه الطور الثالث

تخصص: محـــاســبة

تاريخ المناقشة : 06 جويلية 2017

الموضوع

أهم الفوارق المتعلقة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية(IFRS– IAS) وأثرها على نوعية القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. دراسة حالة بمؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة بالأغواط.

إعداد الطالب:

محمد مباركي

إشراف الأستاذ الدكتور:

ابراهيم بورنان

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
د. عبد القادر قرش	أستاذ محاضر _أ_	جامعة الأغواط	رئيسا
د. إبراهيم بـورنـــان	أستاذ محاضر _أ_	جامعة الأغواط	مقررا
أ.د بشير غوالي	أستاذ	جامعة ورقلة	ممتحنا
أ.د عمر عزاوي	أستاذ	جامعة ورقلة	ممتحنا
د. حـــمزة طـــيبـي	أستاذ محاضر _أ_	جامعة الأغواط	ممتحنا
د.حدة سارة بودربالة	أستاذ محاضر _أ_	جامعة الأغواط	ممتحنا

السنة الجامعية 2017/2016

الإهداء

إلى روح من ربياني صغيرا وأنارا لي شمعة استنير بها في دروب الحياة الطويلة

والديا رحمهم الله

إلى الرقم البسيط الذي انطوى فيه العالم الأكبر والى كل من علمني حرف أو خلقا أو أهدى إلي عيبا

أحبائي أكرمهم الله

إلى الذين من تشدني لهم حنين الأيام الخالية فعشقت دفئهم في بيت الطفولة الخالدة

إخواني حفظهم الله

إلى من سأمنح لهم جهدي وحياتي رهنا لأراهم شامخين كالجبال

زوجتي وأطفالي أعزهم الله

شكر وتقدير

أحمد الله وأشكره تعالى على ما أنعم به علي
من فضل وتوفيق فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا العمل

ويسرني أن أتقدم بعظيم شكري ووافر أمنياتي إلى أستاذي الفاضل
الدكتور إبراهيم بورنان الذي تواضع بقبول الإشراف على هذه الرسالة،
وتابعها في كل مراحلها فكان له كبير الأثر في إخراجها بهذا الشكل

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى
الحبيب والمحفز والمنافس والصديق

والي الأساتذة الأفاضل في جامعة الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية

وكذلك أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة
هذه الرسالة ليثروها بعلمهم وخبراتهم وتوجيهاتهم القيمة.

فهرس

المحتويات

الرقم	المحتوى	الصفحة
	الإهداء	
	الشكر	
	الخطة	
	فهرس المحتويات	
	قائمة الأشكال	**I**
	قائمة الجداول	**II**
	قائمة المختصرات	**IV**
	ملخص الدراسة	**V**
	المقدمة.	ا-ل
	الفصل الأول : محاسبة التثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية وأثرها على القوائم المالية	
	تمهيد	**2**
1	**المعايير المحاسبية كأداة للتوحيد المحاسبي**	**3**
1-1	تعريف المحاسبة المالية	3
2-1	تعريف المعيار المحاسبي	4
3-1	التوحيد المحاسبي	8
1-3-1	إستراتجية التوحيد المحاسبي	9
2-3-1	أهم نظريات الخيار المحاسبي في المرحلة الانتقالية لتطبيق المعايير الدولية **(IAS/IFRS)**	10
3-3-1	تحليل التجربة الجزائرية في التوحيد المحاسبي	12
2	**أهم المعايير المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية (IAS/IFRS)، وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية**	**14**
1-2	خصائص التثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	15
2-2	الإعتراف بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	20
3-2	تجزئة التثبيتات المادية إلى مركبات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	22
4-2	الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	26
5-2	قواعد خاصة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	29
6-2	النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	32

7-2	إعادة التقييم بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 16)**	34
8-2	إلغاء الإعتراف بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 16)**	38
3	**إنخفاض القيمة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)**	**40**
1-3	الإهتلاكات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 36)**	40
2-3	أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة **(UGT)** بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 36)**	44
3-3	القيمة النفعية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 36)**	46
4-3	القيمة التحصيلية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 36)**	48
4	**الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IFRS 5)**	**50**
5	**الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 10)**	**52**
6	**الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 40)**	**56**
7	**محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS20)**	**59**
8	**عقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)**	**63**
1-8	أهم ميزات الإيجار التمويلي	64
2-8	تعريف وشروط الإيجار التمويلي في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 17)**	64
3-8	الإعتراف عند المستأجر بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 17)**	69
4-8	الإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 17)**	72
5-8	التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 17)**	74
9	**العمليات المنجزة بالعملة الصعبة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 21)**	**76**
10	**السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 8)**	**79**
11	**تكلفة القرض بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 23)**	**84**
	خلاصة الفصل الأول	**89**

	الفصل الثاني : الخصائص النوعية للمعلومة المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	
	تمهيد	**92**
1	**ركائز النظام المحاسبي**	**93**
1-1	النظام المحاسبي الدولي بين القاعدة والمبدأ المحاسبي	93
2-1	الإنتقال من المعايير المحاسبية الى المعايير المالية	94
3-1	أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية بين التوزيع الجغرافي (السياسي) واللوبيات المسيطرة	94
4-1	الإعتبارات السبع لعرض القوائم المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	96
2	**الإطار المفاهيمي**	**104**
1-2	لمحة تاريخية عن الإطار المفاهيمي	104
2-2	الإطار المفاهيمي الدولي الموحد	106
3-2	الهيكل الجديد للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ل **(IASB)**	107
1-3-2	الإطار المفاهيمي بين النظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي الدولي	109
2-3-2	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والإطار التصوري الدولي	115
3	**القوائم المحاسبية المالية**	**130**
1-3	قائمة المركز المالي (الميزانية) بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	133
1-1-3	تصنيف الأصول الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	140
2-1-3	الأصول غير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	144
3-1-3	تصنيف الخصوم (الالتزامات) الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	147
4-1-3	الخصوم غير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	150
5-1-3	تصنيف بنود حقوق الملكية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	152
2-3	جدول حساب النتائج أو قائمة الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	154
3-3	قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	160
4-3	قائمة التدفقات النقدية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي **(IAS 7)**	163
1-4-3	أهم فوائد قائمة التدفقات النقدية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 7)**	163
2-4-3	تعريف جدول التدفقات النقدية ومكوناته بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 7)**	166
3-4-3	طرق عرض قائمة التدفقات النقدية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 7)**	171

5-3	ملحق الكشوف المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي **(IAS 1)**	173
	خلاصة الفصل الثاني	**179**
	الفصل الثالث : دراسة حالة شركة سوناطراك مديرية الصيانة بالاغواط	
	تمهيد	**181**
1	**مدخل عام للمؤسسة سوناطراك**	**182**
2	**تقديم مديرية الصيانة بالأغواط (DML)**	**185**
3	**أهم إجراءات المرحلة الإنتقالية من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي وتحدياتها**	**187**
4	**دراسة تحليلية تقييمية للقوائم المحاسبية المالية للمديرية مع استنتاج أثر مقاربتها بنصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية**	**189**
1-4	تحليل وتقييم لميزانية سنة الانتقال 2009 والسنوات الخمس الموالية (2010-2014) لمديرية الصيانة	189
1-1-4	تحليل وتقييم لنتائج الدراسة المقارنة للمبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة الإنتقال والسنوات الخمس الموالية (2010-2014)	190
1-1-1-4	دراسة مقارنة للمبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 والسنوات الخمس الموالية (من 2010 إلى 2014)	191
2-1-1-4	إستنتاج أثر الفروق بين النظام المحاسبي والمعايير فيما يخص المبلغ الخام للتثبيتات المادية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	194
2-1-4	تحليل وتقييم لإهتلاك التثبيتات المادية لسنة الانتقال 2009 والسنوات الخمس الموالية (10-2014)	195
1-2-1-4	تقييم ومقاربة الإهتلاك المتراكم للإهتلاك الاقتصادي مع تحليل نسب التباين في المبلغ الخام	198
2-2-1-4	تحليل وتقييم نتائج الدراسة المقارنة بين الإهتلاك المتراكم والإهتلاك الاقتصادي ونسب التباين في المبلغ الخام	200
3-2-1-4	إستنتاج أثر الفوارق بين النظام المحاسبي والمعايير فيما يخص إهتلاك التثبيتات المادية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	201
3-1-4	قياس أثر التغييرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 من **(PCN)** إلى **(SCF)** على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	202
4-1-4	دراسة تحليلية نقدية لمركبات المباني والطرق وإهتلاكها ومقارنتها بالمعايير المحاسبية الدولية	206
1-4-1-4	الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي للمباني الصناعية ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	206

2-4-1-4	الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي للمباني الإدارية والتجارية ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	211
3-4-1-4	الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي لمباني الخدمات الاجتماعية ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	217
4-4-1-4	الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي للمسالك والطرقات ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	219
5-4-1-4	الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي لمباني الاستغلال ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية	223
5-1-4	قياس أثر عدم تطبيق المحاسبة التحليلية على نتائج المديرية	225
6-1-4	أثر العجز في التعرف على الوحدات الصغيرة المنتجة للنقد **(UGT)** على نتائج المديرية	228
7-1-4	مفارقة تطبيق النظام المحاسبي المالي على قطع الغيار الآلات البترولية بين المركبات والمخزونات	228
1-7-1-4	تحليل للمخزونات غير المستهلكة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية	231
2-7-1-4	تحليل للمخزونات الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا للسنوات الثلاث الأخيرة (2012-2014)	232
3-7-1-4	تعميم لنتائج المديرية على فرع نشاط النقل عبر الأنابيب فيما يخص مركب قطع الغيار	233
8-1-4	تعميم لنتائج المديرية على فرع نشاط النقل عبر الأنابيب فيما يخص التثبيتات المادية	236
9-1-4	التثبيتات المادية المعدة من أجل البيع في ظل غياب نصوص النظام المحاسبي المالي ودراسة أثرها على القوائم المحاسبية المالية	237
2-4	تحليل وتقييم لجدول حساب النتائج لسنة الانتقال والسنوات الخمس الموالية (2010-2014)	238
1-2-4	دراسة مقارنة لجدول حساب النتائج	239
2-2-4	تحليل لأثر نتائج الدراسة المقارنة على جدول حساب النتائج	240
3-2-4	أثر تطبيق المعيار **(IAS 11)** على إيرادات السنوات السابقة	241
4-2-4	تحليل لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القيمة المضافة	242
5-2-4	أثر العجز في تطبيق المحاسبة التحليلية (تكلفة اليد العاملة) على نتائج المديرية	243
3-4	تحليل لجدول تدفقات الخزينة للسنوات الخمس الموالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي (2010-2014)	245
4-4	الملاحق	250

5	**أثر التغير في بعض حسابات التسيير على جدول النتائج وعلى جدول التدفقات النقدية**	**250**
6	**أثر التغير في بعض حسابات الميزانية على جدول التدفقات النقدية**	**251**
7	**متطلبات نظام معلومات**	**251**
8	**ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014**	**252**
9	**ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014 المعدلة (حالة التطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي وبعض المعايير الدولية)**	**253**
1-9	أهم الإستنتاجات عن الميزانية المعدلة في حالة التطبيق الصحيح لنظام المحاسبي المالي وبعض المعايير الدولية	254
2-9	أهم التغيرات على جدول الميزانية بعد إعادة ترتيب عناصرها	257
3-9	أثر التعديلات المقترحة على العناصر الأساسية للميزانيتين	259
4-9	تحليل لنسب التباين بين العناصر الأساسية للميزانيتين (العادية والمعدلة)	260
10	**مقارنة نسب التحليل المالي لميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014 والميزانية المعدلة وأهم النتائج المتوصل لها**	**261**
11	**عرض لأهم نتائج الدراسة**	**263**
	خلاصة الفصل الثالث	**268**
	خاتمة	**271**
	قائمة المراجع	**281**

قائمة الأشكال

والجداول

والمختصرات

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	المراحل المختلفة لإصدار معيار محاسبي دولي	6
01-02	ملخص التعريف الجديد لتثبيت	144
02-02	حركة رؤوس الأموال خلال السنة المالية	163
01-03	أهم الوحدات التابعة للشركة الأم سوناطراك	184
02-03	الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة(DML)	186

الرقم	قائمة الجداول	الصفحة
01-01	أهم الفوارق بين المعايير الثلاثة (SCF . IFRS 6 . SFAS 69)	19
01-02	تمثيل ومساهمة الشركات المنتجة للموارد المعدنية في إعداد المعيار (IFRS 6)	96
02-02	ملخص التطور التاريخي للإطار المفاهيمي الدولي	106
03-02	أهم ما جاء في ترجمة الخصائص النوعية بين النظام المحاسبي المالي والإطار التصوري الدولي	127
01-03	أهم التغيرات على المخطط المحاسبي لقطاع المحروقات الخاص بسوناطراك (NPC)	187
02-03	المبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 والسنوات الخمس الموالية (من 2010 إلى 2014)	191
03-03	مبلغ الإهتلاك المتراكم للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 والسنوات الخمس الموالية (من 2010 إلى 2014)	197
04-03	نسبة مجموع مبلغ كل حساب من المبلغ الإجمالي للتثبيتات المادية، وكذا نسبة إهتلاكه المتراكم حتى نهاية 2014	199
05-03	نسبة التباين في المبلغ الخام للتثبيتات المادية من سنة 2009 حتى 2014 ونسبة الإهتلاك المتراكم من المبلغ الخام لتثبيتات المادية	200
06-03	أهم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالحساب (11) الترحيل من جديد لسنة التحول 2009	203
07-03	الفرق في الإهتلاك المتراكم بين المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) لسنة التحول 2009 مجمع حسب الحساب الرئيسي	205
08-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي للمباني الصناعية ورشة الميكانيك	207
09-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي للمباني الصناعية ورشة الكهرباء	208
10-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لمبنى إداري بطابقين	212
11-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي مركز التكوين	213
12-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي للمباني الإداري "41 مكتب	214
13-03	نسب التجزئة للمباني الإدارية والتجارية، ومباني الخدمات الاجتماعية	216
14-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لمباني الخدمات الاجتماعية القاعة الشرفية	218
15-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي مسالك و طرقات	220
16-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لطرق قاعدة الصيانة	221
17-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لمباني الاستغلال 'المخبر	223
18-03	الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي "ورشة حديدية	224

19-03	أهم التثبيتات المادية التي يتم استخدامها في عمليات الصيانة والإصلاح المقدمة للعملاء (أي تدخل في الفوترة) لسنة 2013	226
20-03	تصنيف المخزونات حسب طبيعة الحساب ونسبتها من الأصول 2014	229
21-03	نسبة ومجموع بنود المخزون الغالية الثمن لسنة 2014	230
22-03	نسبة وقيمة عناصر المخزون غير المتداولة	231
23-03	نسبة ومجموع بنود المخزون حسب الفئة الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا	232
24-03	نسبة وقيمة المخزون غير المتداولة لسنة 2014 حسب الفئة على مجموع قيمة المخزون لفرع النقل عبر الأنابيب	234
25-03	نتائج الجرد المادي للتثبيتات المادية والمخزونات لفرع النقل عبر الأنابيب لسنة 2014	236
26-03	أنواع التثبيتات المادية حسب الفئة، والتي تم تحضير ملفاتها وإعدادها من أجل البيع	237
27-03	حساب النتائج لمديرية الصيانة للفترة الممتدة من 2009 إلى 2014	239
28-03	نسبة الضرائب والأجور من القيمة المضافة للفترة الممتدة من 2009 إلى 2014	242
29-03	التباين بين النتائج المتحصل عليها من جدول النتائج لسنة 2009 أي سنة التحول	242
30-03	عدد ورتب موظفي مديرية الصيانة للفترة الممتدة من 2009 إلى 2014	243
31-03	تصنيف العمال المنتجين لمديرية الصيانة حسب الوظيفة والرتبة لسنة 2014	244
32-03	تصنيف العمال غير المساهمين مباشرة في العملية الإنتاجية حسب الوظيفة والرتبة (2014)	245
33-03	جهود التكوين، التدريب والتمهين لعمال مديرية الصيانة	245
34-03	تدفقات الخزينة (الطريقة عير المباشرة) للفترة الممتدة من 2010 إلى 2014	246
35-03	تدفقات الخزينة من الأنشطة العملياتية (خارج تغيرات المخزونات)للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى 2014	248
36-03	عجز المديرية في استغلال التمويل الذاتي للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى 2014	249
37-03	عدم التوازن في نتائج دورة الاستغلال للفترة الممتدة من سنة 2010 إلى 2014	249
38-03	أثر حسابات التسيير على كل من جدول النتائج وجدول التدفقات النقدية	250
39-03	أثر حسابات الميزانية على جدول التدفقات النقدية	251
40-03	جدول ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014	252
41-03	الميزانية المعاد ترتيبها والمعدلة حسب المعايير المحاسبية لسنة 2014 لمديرية الصيانة	253
42-03	أهم التغيرات على جدول الميزانية بعد إعادة ترتيب عناصرها 2014	257
43-03	يبين أهم نسب التحليل المالي لميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014	261

قائمة الاختصارات

الرمز	الـدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
AICPA	American Institut of Cerfified Public Accountants USA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CSC	Conseil Supérieur de Comptabilite	المجلس الأعلى للمحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموما
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard	معيار المحاسبة الدولي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
ISO	International Standards Organisation International	لجنة المعايير الدولية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	نشرة معايير المحاسبة المالية الامريكية
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	نشرة مفاهيم المحاسبة المالية الامريكية
SIC	Standing Interpretation committee	لجنة تفسيرات معيار المحاسبة الدولية
US GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principals USA	مبادئ المحاسبة المقبولة عموما الامريكية
WCED	World Commission on Environment and Development	لجنة الأمم المتحدة للبيئة والتنمية

ملخص الدراسة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة التحليلية المقارنة إلى تشخيص أهم الفوارق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وإلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على جودة القوائم المالية، وذلك من خلال الإجابة عن السؤال التالي: هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية؟ وما أثر هذه الاختلافات على جودة القوائم المالية الصادرة عن مؤسسة سوناطراك – مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط ؟.

ولتحقيق ذلك، تم التركيز على دراسة حالة مديرية الصيانة بالأغواط، وذالك على الفترة 2009 -2014. حيث توصلت هذه الدراسة الى أن الجزائر لم تأخذ بالمعايير الدولية كلها، بل كيفت النظام المحاسبي المالي مع بعضها لخدمة المصلحة الوطنية، بأن قلصت مثلا عدد الخيارات الممنوحة للمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، ولم تأخذ كذلك بالخصائص النوعية المتضمنة في الإطار المفاهيمي الدولي الجديد لسنة 2010. وكل هذا يؤثر على جودة القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الوطنية. وفي ضوء نتائج الدراسة نوصي بضرورة تقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية، وكذا تطوير وإصلاح القطاعات الأخرى، مع الأخذ في الإعتبار متطلبات التنمية المستدامة، وضمان التطوير في المناهج الأكاديمية والمهنية.

الكلمات المفتاحية: التثبيتات المادية/ النظام المحاسبي المالي/ المعايير المحاسبية الدولية/ الخصائص النوعية للقوائم المالية.

The Abstract :

This comparative analysis study aims: to identify the most important differences between the financial accounting system and the International Accounting Standards, to determine the dimensions of the problem of diversity in the accounting practices used and finally to analyze and evaluat etheir impact on the quality of the financial statements. This study will do so by answering the following question: Is there a harmonization between the financial accounting system and the international accounting standards in the accounting treatment of tangible assets? What is the impact of the differences on the quality of the Financial Statements issued by DML, Laghouat, a subsidiary of The Oil and Gas Algerian *company Sonatrach*

To answer these questions, the study focused on the case of DML, specifically during the period from 2009 to 2014. The study concluded that:The Algerian government did not meet all international standards, but adapted some services to the national interest, reducing the number of options granted to the accounting treatment of tangible assets and it did not take into account the qualitative characteristics included in the new international conceptual framework for 2010, both of which affected the quality of the financial statements Algerian *company* . In light of the results of the study, were commend: narrowing the gap in accounting practices as well as developing and reforming other sectors, taking into account the requirements of sustainable development and ensuring the development of academic and vocational curricula.

Keywords:
Tangible Assets / Financial Accounting System / The international Accounting Standards /The characteristics of The financial Statements

المقدمة

مقدمة :

لقد أرّخ القرن الثامن عشر لبداية النهضة الصناعية، أين تطورت الحرف والصناعات الفردية والشركات العائلية، مما نتج عنه زيادة حجم المبادلات التجارية، وبحجة زيادة حجم الطلب وشح الموارد بدأ التوسع الجغرافي للدول الاستعمارية، فظهرت الشركات الكبرى التي إنتشرت عبر العالم للسيطرة على ثروات الدول المستعمرة، وأصبحت تسمى الشركات المتعددة الجنسيات.

ولا يزال العالم يشهد في القرن الواحد والعشرون تطورا مذهلا أدى إلى تغيير اقتصاديات العالم، نتيجة لثورة تكنولوجيات المعلومات والاتصال، واكبه نمو للأسواق المالية، حتى إن حجم اقتصاديات الدول ومستوى تطورها أصبح مرتبط بكفاءة، نشاط وحجم التداول في أسواقها المالية، فبعدما كانت الوحدات الإقتصادية تعتمد في توسعها وزيادة رأس مالها على زيادة أرباحها، من خلال إنتاج منتوج أو سلعة معينة بخصائص ومميزات تنافسية خاصة تميزها عن غيرها، أضحت تنتج منتوج آخر من نوع خاص (وهو من أهم مخرجات نظام معلوماتها)، لكن بخصائص نوعية موحدة يعرف بالمعلومة المحاسبية المالية، يعرض في الأسواق المالية.

إن المعلومة المحاسبية المالية، دائمة التغيير والتطور تبعاً للمحيط الإقتصادي والمالي لكل دولة، وازدادت تعقيداتها بعد الثورة الصناعية وما صاحبها من أزمات، ذلك لأن الإختلاف في الظروف الإجتماعية والمالية، الإقتصادية والقانونية وتباين حاجات مستخدمي القوائم المحاسبية المالية من دولة لأخرى، أدى إلى استخدام مصطلحات وتعريفات مختلفة لعناصر القوائم المحاسبية المالية، مما نتج عنه استعمال معايير محاسبية مختلفة للاعتراف والقياس...، وخاصة مع الإتساع الجغرافي للشركات الكبرى المتعددة الجنسيات، التي كانت تهدف للتقليل من تكاليف إعداد قوائمها المالية (وذلك حسب النظام المحاسبي للبلد حيث المقر الإجتماعي للفروع والوحدات، ويعاد إعدادها وفق النظام المحاسبي للبلد حيث المقر الإجتماعي الرئيسي للشركة الأم).كل ذلك فرض على الهيئات التشريعية والمهنية المحاسبية الدولية وضع معايير محاسبية دولية متفق عليها للتقليل من الإختلافات في الممارسات المحاسبية، ولقد تم التركيز على إصدار الكثير من المعايير، وخاصة تلك المتعلقة بالتثبيتات المادية، ذلك لأنها الأساس واللبنة التي تبنى عليها أصول الشركات.

من أجل ذلك، سعت الهيئات المحاسبية الدولية في المرحلة الأولى إلى التقارب والتقليل من فجوة الإختلافات بين الأنظمة المحاسبية، ثم في المرحلة الثانية تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي، والذي أصبح ضرورة يمليها الواقع الإقتصادي والمالي العالمي، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية التي كانت في كل مرة تستدعي إعادة النظر ومراجعة أسس النظام المحاسبي ومكوناته من المرجع المحاسبي والمبادئ والقواعد التي يبنى عليها (الإطار المفاهيمي، وكذا المعايير المحاسبية الدولية).

ولتجسيد مبدأ إمكانية المقارنة بين الوحدات الإقتصادية قصد تحقيق العدالة، المساواة وتكافؤ الفرص بين ذوي المصالح، وكذا لزيادة كفاءة الأسواق المالية، فرضت الهيئات المالية والمحاسبية الدولية على الوحدات الإقتصادية تبنّي تحقيق خصائص نوعية متميزة وموحدة في المعلومات المالية المعروضة، ولذلك أصدرت ضمن الإطار المفاهيمي مجموعة من الخصائص النوعية الرئيسية والثانوية للمعلومة المحاسبية المالية.

إن مصطلح الإطار المفاهيمي جاء من خلال المعايير الأمريكية المسماة (**Stetments of Financial Accounting SFAC Concepts**) بين 1978 و1985، ثم تلاه الإطار المفاهيمي الذي تم الإعلان عنه من مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) في 1989 الذي كان يهدف إلى ضبط شروط إعداد القوائم المالية، وخصائصها النوعية والعناصر المكونة لها وطرق تقييمها.

فكان من ثمرة المرحلة الأولى (تحقيق التقارب)، أنّ كلاّ من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (**FASB وIASB**)، التزما بتقليل الفوارق من خلال السعي لزيادة التوافق في الإطار المفاهيمي ومعايير المحاسبة، حيث تم التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير المعلومات المفيدة تلبي الحاجات المشتركة لمعظم المستخدمين في صنع القرارات الإقتصادية.

كما كرست جهود المرحلة الثانية (التوحيد المحاسبي) اتفاقية **(Norwalk)** في 18 سبتمبر 2002 حيث اتفق كل من المجلسين (**FASB وIASB**) على إعداد إطار مفاهيمي مشترك، تم الإعلان عنه في 2010، هذا على المستوى الدولي.

أما على المستوى المحلي، فان الجزائر سعت لمواكبة هذا التحول العالمي، فتخلت عن المخطط الوطني المحاسبي ليحل محله النظام المحاسبي المالي الذي تم فرض تطبيقه في 2010، ويضم إطار مفاهيمي أسس ومبادئ محاسبية جديدة، صدر في نصوص قانونية لضبط الممارسات المحاسبية، بغية الرفع من جودة ونوعية المعلومة المحاسبية المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية. الأمر الذي أثار العديد من التساؤلات في أوساط الأكاديميين والباحثين وحتى المهنيين نذكر منها :

هل الجزائر كيّفت المعايير المحاسبية الدولية حسب حاجاتها ومتطلباتها الداخلية ؟ أم أنها تبنت التطبيق الكلي لها ؟، أو الإحتمال الثالث، أنها جاءت بمعايير محاسبية جديدة تختلف عن المعايير الدولية، وبإطار مفاهيمي ذو خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية المالية أكثر دقة من تلك التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، خاصة أن الإعلان عن تطبيق النظام المحاسبي المالي تزامن مع الإعلان عن الإطار المفاهيمي المشترك بين أكبر التنظيمات المحاسبية العالمية.

ولأن الإجابة عن هذه التساؤلات تتطلب العمل ضمن فريق بمجهود مضاعف، وبالنظر للعدد الكبير من المعايير المحاسبية التي تعالج التثبيتات المادية وكذا لأهمية هذه الأخيرة في ميزانية الوحدات الإقتصادية فان التركيز عليها يعطي إجابة ولو جزئية، وعليه فان التساؤل الجوهري لهذه الأطروحة هو :

1. الإشكالية الرئيسية :

هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS) في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية ؟ وما أثر هذه الاختلافات على جودة القوائم المالية الصادرة عن مؤسسة سوناطراك الجزائرية– مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط ؟.

2. الإشكالية الفرعية :

من خلال الإشكالية الرئيسية تبرز مجموعة من الأسئلة :

1) هل توجد فوارق جوهرية بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS) في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية ؟.
2) هل أن شكل ومحتوى القوائم المالية تبعا للخصائص النوعية للمعلومة المالية المتضمنة في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي تختلف عن تلك الموجودة في الإطار المفاهيمي الدولي ؟.
3) هل للفوارق سواء في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية أو في الخصائص النوعية للمعلومة المالية أثر على جودة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك – مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط ؟.

3. الفرضيات

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات السابقة اعتمدنا على مجموعة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

1) توجد فوارق هامة وجوهرية في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي(SCF) والمعايير المحاسبية الدولية (IFRS-IAS).
2) الخصائص النوعية للمعلومة المالية المعروضة في القوائم المالية بحسب الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي تختلف عن تلك المعدة وفق الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS-IAS).
3) هذه الفوارق المتعلقة بالتثبيتات المادية أو بالخصائص النوعية للمعلومة المالية ذات أثر معتبر على جودة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط.

4. إطار الدراسة :

الحدود المكانية

فيما يخص الدراسة التطبيقية فقد تمت في الجزائر،حيث تم اختيار شركة سوناطراك وحدة الصيانة بالأغواط باعتبارها إحدى الشركات البترولية الكبرى وطنيا وحتى دوليا، كما أنها تمتلك من الإمكانيات المادية والبشرية ما يجعلها جديرة بالدراسة والإهتمام، ذلك لأن قوائمها المحاسبية المالية معدة وفق نصوص النظام المحاسبي المالي.

الحدود الزمنية

فيما يخص النظام المحاسبي المالي فقد تم التركيز على النصوص الصادرة في الجريدة الرسمية منذ 2007 حتى 2016، وأما بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية والإطار المفاهيمي فقد اعتمدنا على النصوص الصادرة منذ سنة 1973 حتى 2014.
وأما الدراسة التطبيقية فقد كانت دراسة تحليلية مقارنة شملت القوائم المحاسبية المالية لمديرية الصيانة منذ سنة التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي أي من 2009 إلى 2014، والتطرق إلى أهم النتائج المتوصل لها.

5. مبررات اختيار الموضوع :

الدوافع الذاتية :

- طبيعة التخصص الأكاديمي والمهني.
- الإهتمام الشخصي بموضوع استخراج أهم الفوارق بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي.
- مقاربة الدراسة النظرية بالواقع التطبيقي.
- رصد المشاكل المتعلقة بالتثبيتات المادية لشركة سوناطراك خاصة وحدة الصيانة بالأغواط، وإفادتها بتوصيات واقعية.

الدوافع الموضوعية :

محاولة معرفة ما اذا كان تكييف الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية قد ساهم في حل مشاكل الوحدة الإقتصادية، أم أن تطبيق النظام المحاسبي المالي قد عقد الأمور أكثر، كون أكثر المعايير المحاسبية تخص التثبيتات المادية، فكانت هذه المحاولة اجتهاد للتعرف أكثر عن هذا الموضوع.

تبيان واستخراج الصعوبات التي تواجه المحاسب في تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة في الواقع التطبيقي، وضرورة معرفة الفوارق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وأثرها على نوعية القوائم المالية.

6. أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة التحليلية المقارنة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على نوعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية للمتعاملين وأصحاب المصالح.

كما تهدف الدراسة أيضا إلى تشخيص أهم الفوارق التي تحول دون تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية المطبقة، ليتم بناءا عليها تقديم التوصيات والإقتراحات الملائمة. سعيا وراء تحسين الأداء المهني لاسيما في الوحدة الإقتصادية الجزائرية.

كما تهدف هذه الدراسة لتوضيح ما إذا كان تطبيق النظام المحاسبي المالي حل للمشاكل التي تتخبط فيها المؤسسة والمحاسبين خاصة فيما يتعلق بالتثبيتات المادية أم أن تطبيقه ضاعف من حجم المشاكل بل خلق مشاكل أصعب.

توضيح أنه كلما كانت الخصائص النوعية متوفرة في المعلومة المحاسبية المالية كلما زادت جودة ونوعية القوائم المالية.

للوقوف على خلفيات وحقائق المعايير والإطار المفاهيمي الدولي، وكذا التحقق ما إذا كانت القوائم المحاسبية المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي أكثر وأعلى جودة من تلك المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

7. أهمية الدراسة :

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال التالي :

محاولة تحليل واستنتاج ما إذا وفقت الجزائر في اختيارها لطرق (التسجيل والتقييم للتثبيتات المادية) مختلفة عن ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية (**IFRS-IAS**)، وما إذا كان هذا الإختلاف يزيد ويرفع من نوعية القوائم المحاسبية المالية.

فللموضوع أهمية بالنسبة لشريحتين هامتين من المجتمع :

الطلبة، الباحثين الأكاديميين والفئة الثانية هي فئة المتخصصين ومستعملي القوائم المحاسبية المالية فموضوع هذه الأطروحة تناول جانب نظري يعتمد على أسلوب التحليل، لكل من نصوص النظام المحاسبي المالي(**SCF**) والمعايير المحاسبية الدولية (**IFRS-IAS**)، أي استعراض النصوص الرسمية، ومحاولة استخراج الأخطاء اللغوية، أو في المعنى، أو حتى في الترجمة، واستنتاج النقائص في كل نص على حدى هذا في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية استخراج الفوارق بينهما ثم من خلال دراسة معمقة استنتاج أثر ذلك على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

نحاول كذلك من خلال الفصل التطبيقي دراسة حالة شركة سوناطراك وحدة الصيانة وتقديم اقتراحات وتوصيات للمدير المالي لفرع النقل بالأنابيب.

محاولة استخراج المشاكل التي تواجه المحاسب على أرض الواقع فهي دراسة واقعية أكثر من نظرية، لمحاولة التأكد من صحة وقدرة الشركة على تطبيق المبادئ المحاسبية المعلن عنها في المعايير والنظام المحاسبي المالي أم أنها مجرد شعارات غير واقعية بل مغالطة.

8. منهج الدراسة :

حتى نلم بجوانب الموضوع اعتمد الباحث الأسلوب الوصفي والتحليلي، لمحاولة استخراج أهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالتثبيتات المادية، وكذا فيما يخص الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية المتضمنة في القوائم المحاسبية المالية.

كما تم الإعتماد على الأسلوب المقارن وذلك لاستخراج أهم الفوارق بين النظام المحاسبي المالي (**SCF**) والمعايير المحاسبية الدولية (**IFRS-IAS**) المتعلقة بالتثبيتات المادية.

وفي المرحلة الأخيرة، وللإلمام بجميع جوانب الدراسة، تم إجراء دراسة تطبيقية لكل ما جاء في الدراسة النظرية ومحاولة تحليل النتائج بالإعتماد على المعطيات المتوفرة من مخرجات المحاسبة للشركة محل الدراسة.

9. الدراسات السابقة :

أجريت العديد من الدراسات حول المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية، وتم طرح المشكل بطرق مختلفة، حسب البيئة وظروف المحيط الإقتصادي لكل بلد.

لكن القليل من الدراسات حول الفوارق المتعلقة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، ذلك لأن المشكل مطروح في الميدان التطبيقي أكثر من الجانب النظري، ولأنه لا نصوص المعايير المحاسبية الدولية ولا النظام المحاسبي المالي وحدها كفيلة بالحسم في هذه المعضلة، بل للجانب التطبيقي في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية الدور الأكبر في توضيح ذلك، وهذا ما ميز دراستنا.

في حدود علم الباحث تم تناول الموضوع فيما يلي :

- **الدراسة الأولى** :

تركزت دراسة تاركا (**Ann Tarca**) لسنة 2004، حول "التقارب الدولي للممارسات المحاسبية : الإختيار بين معايير المحاسبة الدولية (**IAS**) والمعايير الأمريكية (**US GAAP**)".

" International Convergence of Accounting Practices: Choosing between IAS and US GAAP"

على تتبع الممارسات المحاسبية لعينة من الشركات المدرجة، سواء الأجنبية أو المحلية في كل من المملكة المتحدة، فرنسا، ألمانيا، اليابان واستراليا، وذلك لتحديد مدى الإختيار الطوعي للشركات لاستخدام المعايير الدولية (**IAS ou US GAAP**) مبادئ المحاسبة المقبولة عموما للولايات المتحدة أو معيار المحاسبة الدولي، بالإضافة إلى استخدامها للمعايير المحاسبية الوطنية (المحلية) في الحسابات الموحدة.

ثم دراسة الإختيارات التفضيلية كذلك بين (**IAS ou US GAAP**) مبادئ المحاسبة المقبولة عموما للولايات المتحدة أو معايير المحاسبة الدولية. ولقد أظهرت النتائج أن ضغط الأسواق المالية والهيئات المحاسبية الدولية أدى إلى تزايد الإستخدام الطوعي للمعايير الدولية (**IAS ou US GAAP**) تزامنا مع المعايير المحلية وذلك في جميع الدول الخمسة سواء في الشركات الأجنبية أو الشركات المحلية المدرجة، وأن كبرى الشركات هي التي تستخدم " المعايير الدولية "، وخاصة التي تحقق مداخيل من الخارج ومدرجة في أكثر من سوق مالية أجنبية.

وتوصلت كذلك هذه الدراسة إلى أن (**US GAAP**) المعايير المحاسبية الأمريكية هي الأكثر استخداما واختيارا من الشركات المدرجة، بالرغم من أن المعايير المحاسبية الدولية (**IAS**) توصف بأنها محايدة (سياسيا)، وذلك راجع لقوة وهيمنة بيئة الأعمال والأسواق المالية الأمريكية على المناخ الإستثماري وتأثير الهيئات الأمريكية مثل (**SEC**) على الأسواق المالية.

- **الدراسة الثانية :**

م. بارث وآخرون، في دراسة سنة 2005 تحت عنوان "معايير المحاسبة الدولية ونوعية المحاسبة "،

"International Accounting Standards and Accounting Quality"

حيث تساءلوا عن ما إذا كان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (**IFRS-IAS**) مرتبط بالتحسن في نوعية المحاسبة المالية. أي هل أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي يعكس الخصائص النوعية للمعلومة المالية المحاسبية ؟.

حيث قاموا بدراسة عينة واسعة من الشركات التي تستخدم المعايير المحاسبية الدولية من 21 دولة، لتقييم نوعية المحاسبة، وكانت تستند هذه الإستنتاجات على مقارنة مقاييس جودة المحاسبة بين سنة (1994 و2003) وعلى وجه الخصوص مقارنة مقاييس جودة المحاسبة قبل وبعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم الإعتماد على ثلاثة متغيرات : إدارة الأرباح ؛ الإعتراف في الوقت المناسب بالخسائر ؛ ودرجة الملاءمة المحاسبية.

وكانت نتائج دراستهم توضح أن الشركات التي تطبق المعايير المحاسبية :

- هي الأقل تلاعبا بالأرباح ؛
- اعترافها في الوقت المناسب بالخسائر ؛
- أن معلوماتها المحاسبية أكثر ملاءمة.

والنتيجة العامة أن هناك تحسن في نوعية القوائم المالية للشركات التي تطبق المعايير المحاسبية، كما توصلت إلى أن نوعية المحاسبة قد تحسنت أكثر، مقارنة بالفترة ما قبل تطبيق المعايير، لكن لا يمكن الجزم بأن التحسن في نوعية القوائم المالية كان بمعزل عن الظروف الأخرى المحيطة بالمؤسسة وبالمناخ الإقتصادي.

- **الدراسة الثالثة :**

كانت بعنوان : "المعايير الدولية للتقارير المالية ونوعية المعلومات المالية" قام بها جورج لتردي (**George Iatridis**) "2010"

"statement information International Financial Reporting Standards and the quality of financial"

تركز هذه الدراسة على اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (**IFRS-IAS**) في المملكة المتحدة، وخاصة على التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في المملكة المتحدة (**UK GAAP**) إلى المعايير التقارير المالية الدولية (**IFRS-IAS**).

سعت هذه الدراسة للتحقق من تأثير اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على المعلومات المالية، أي ما إذا كان اعتماد المعايير الدولية (**IFRS-IAS**) يؤدي إلى بيانات محاسبية أعلى جودة، من خلال دراسة مقارنة للتدابير والتقارير المنشورة والمبلغ عنها ؛ ودراسة إدارة الأرباح المحتملة ؛ والإنتقال السلس وكذا أهمية قيمة المعلومات في بيان مالية ؛ وذلك في ضوء التنفيذ الجبري لمعايير التقارير المالية الدولية، اعتبارا من 1 يناير 2005.

توصلت الدراسة أن تطبيق المعايير المحاسبية المالية الدولية (**IFRS-IAS**) قد عزز من نوعية المحاسبية ؛ وكذا الإعتراف بالخسائر في الوقت المناسب ؛ والتقليل من التلاعب بالأرباح ؛ كما أن تطبيق المعايير أدى إلى تدابير محاسبية دقيقة

وقيمة؛ كل هذا أدي إلى الكشف عن معلومات مفيدة ومعلومات محاسبية أعلى جودة، مما يساعد المستثمرين على اتخاذ القرار الإستثماري الصحيح.

وتشير الدراسة إلى أن تطبيق (**IFRS-IAS**) يؤدي إلى إظهار المزيد من المعلومات المحاسبية والمالية وبخاصة عند إعداد أو مراجعة التغيير في الطريقة المحاسبية، فهذه الأخيرة مفيدة للمحللين الماليين وهيئة سوق الأوراق المالية لأنها تمكنهم من تعزيز الرقابة الحالية والإستشرافية ومساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات والتنبؤات المستقبلية.

- **الدراسة الرابعة :**

قام عبد القادر مداوكي "**Abdulkadir Madawaki**"سنة 2011 بدراسة اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (**IFRS-IAS**) في الدول النامية، دراسة حالة نيجيريا".

"**Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria**"

حيث كان على الشركات النيجيرية المدرجة ابتداء من يناير 2012، أن تقدم تقارير القوائم المالية وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (**IFRS-IAS**)، والتي كانت قد أعدت من قبل، بياناتها المالية وفقا للمعايير المحلية (**NG-GAAP**) الصادرة عن هيئة المحاسبة مجلس ستاندرد نيجيريا، وتوصل إلى أن هناك اختلافات وفوارق رئيسية بين معايير المحاسبة النيجيرية (**NG-GAAP**)ومعايير التقارير المالية الدولية.

وأن اعتماد نيجيريا للمعايير الدولية (**IFRS-IAS**)كان بهدف اجتذاب الإستثمار الأجنبي المباشر، وخفض تكلفة ممارسة الأعمال التجارية، ولكن لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية تواجه نيجيريا عدة تحديات، كتطوير الإطار القانوني والتنظيمي؛ وحملات التوعية ؛ وتدريب الموظفين ؛ كما تتطلب إنشاء هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

وعلى اعتبار ان المعايير المحاسبية الدولية (**IFRS-IAS**) هي المحرك والدافع للثورة المحاسبية التي يشهدها العالم، في أكثر من 120 بلدا (فرضت عليه أو سمح بتطبيقها). توصلت الدراسة إلى أنه ليس هناك شك في أن التحول إلى المعايير الدولية في نيجيريا مهمة صعبة وتحديا كبيرا يتطلب قدرا كبيرا من الحسم والالتزام، وأن من مصلحة نيجيريا أن تتبنى معايير التقارير المالية الدولية، باعتبارها مجموعة واحدة عالية الجودة. فلقد اعتمدت نيجيريا برنامج مكثف لبناء القدرات لتسهيل عملية التبني حسب الحاجة والوقت المتاح. وبناء عليه كانت التوصيات التالية نلخصها في خمس مرتكزات : تعزيز التعليم والتدريب ؛ إنشاء هيئات عامة مستقلة لمراقبة وفرض معايير المحاسبة ؛ وكذا للمراجعة ؛ وكل هذا كمدخل ومقدمة لاعتماد وتنفيذ خطة العمل لإصلاحات المحاسبة في نيجيريا؛ وكل ذلك لمواجهة التحديات.

- **الدراسة الخامسة :**

في دراسة سنة 2013 وتحت عنوان "أثر إعداد وتطبيق معايير المحاسبة على إدارة الأرباح"،

"The Impact of Setting and Executing Accounting Standards on Earnings Management"

توصل محمد شورفارزي وآخرون إلى أن عملية وضع المعايير المحاسبية هي واحدة من المتطلبات الأساسية لتحقيق التنمية الإقتصادية المستدامة، ويزيد من تعقيد هذه العملية تأثير الوسط الإجتماعي والبيئة الإقتصادية.

ففي هذه الدراسة، تم دراسة أثر وضع وتنفيذ المعايير المحاسبية على إدارة الأرباح للبيانات التاريخية من 1992 إلى 2010 ل 107 شركة مدرجة في بورصة طهران وقد تم اختيار ودراسة المتغير من خلال معدل " **Modèle Jones ajusté** " وبعد التحقيق من الدراسة الإحصائية لعينة الإختبار، أظهرت نتائج الإختبار أن معايير المحاسبة أثرت إيجابا في إدارة الأرباح وذلك في زيادة النتيجة.

- **الدراسة السادسة :**

قام بها جون انهورو "***John A. Enahoro***" سنة 2014 والتي كانت بعنوان "دراسة مقارنة لاعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (**IFRS-IAS**) في غانا و نيجيريا"

***John A. Enahoro,*" Comparative Study Of The International Financial Reporting Santandard Implementation In Ghana And Nigeria"**

تشير هذه الدراسة إلى ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية، نظرا لعدة أسباب منها عولمة الشركات ؛ والأسواق المالية ؛ بالإضافة إلى تسارع الحاجة إلى وجود مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة والمقبولة عالميا، وقد تبين أن غانا ونيجيريا سعتا الى التبني في عامي 2005 و2010 ، وخلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من أن النظام المحاسبي الموحد يعطي المزيد من المصداقية للتقارير والقوائم المالية، ويساهم في تحسين اتساق التقارير المالية الداخلية والخارجية إلا أنه يتطلب اعتماد تكنولوجيا المعلومات والإتصال، والتي تتطلب مجموعة جديدة من المهارات والخبرات، وكذا التحديات الإنتقالية مثل إدارة التغيير ؛ والتضارب في القوانين المعمول بها ؛ دون أن ننسى المجالات التقنية والمصطلحات ؛ وارتفاع الطلب على مراجعي الحسابات. وأن من أهم التحديات الخارجية بأن تقوم الهيئات واضعي المعايير بتبادل الأفكار والموارد وتعزيز التعاون، لأن مساعدة البلدان النامية سيوفر تكاليف الإعداد، والذي يساعد بدوره في جذب المستثمرين الأجانب، ويسهل على المحللين والمستثمرين وأصحاب المصالح الفهم ؛ المقارنة ؛ والشفافية ؛ الثقة ؛ وخفض تكلفة تحليل البيانات المالية واتخاذ القرارات الإستثمارية ؛ وكذا مساعدة الشركات في تخفيض تكلفة رأس المال وعدم اليقين إلى أدنى حد ممكن.

من التحديات كذلك المتطلبات الأخلاقية، وكذا الحوكمة الجيدة والقوية لتحقيق الفوائد الكاملة لاعتماد معايير التقارير المالية الدولية".

هذه الدراسة توصي بأن : على غانا، ونيجيريا التركيز على المهارات والخبرات من خلال التدريب ؛ و كذا ضمان التطوير في المناهج الأكاديمية والمهنية ؛ علاوة على ذلك، مراقبة الهيئات التنظيمية والتنفيذية بهدف تحقيق التقارب.

- **الدراسة السابعة :**

رسالة دكتوراه "الأخضر خلاف" بعنوان "المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الجزائر" سنة 2014

"Les Normes Internationales De Comptabilité (IAS – IFRS) Et Leur Application En Algérie Cas Du Système Comptable Et Financier Algérien"

حيث تم تقسيم البحث إلى فصول أربعة حيث شملت "المحاسبة ؛ التقارب المحاسبي؛ هدف المعايير والبيئة الإقتصادية ؛ تقديم ودراسة النظام المحاسبي المالي ؛ طرق تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية".

وخلصت الدراسة إلى تقديم نبذة تاريخية عن الأنظمة المحاسبية الثلاثة التي طبقت في الجزائر ابتداء من الفترة الإستعمارية إلى المخطط المحاسبي المالي وصولا إلى النظام المحاسبي المالي، واستعراض التغيرات الكبرى التي طبعت هذا النظام ابتداء من المصطلحات، تقييم الأصول، إلى المعلومات المعلن عنها في الملاحق، كما تعرض إلى مزايا هذا النظام المحاسبي ومنها : التوحيد المحاسبي ؛ إعادة الإعتبار لمهنة المحاسبة، محاذاة التوافق مع المعايير الدولية.

كما تعرض لبعض الصعوبات والتي ذكر منها : صعوبة إعطاء حكم على نظام إدارة الشركات ويرجع ذلك إلى قصر فترة التطبيق ؛ عدم إعداد القادة ؛ تأخر صدور النصوص التنظيمية.

ومن التوصيات : تعزيز سوق الأسهم الوطني ؛ تسهيل الشراكة الوطنية والإجراءات الدولية في ظل الحفاظ على كيان وطني ؛ وضع مخطط محاسبي للقطاع ؛ إنشاء مركز للبحث ؛ القيام بعمليات تكوين ؛ الإستفادة من الخبرات الأجنبية.

- **الدراسة الثامنة :**

قدم كل من الأستاذين بشير وعمار بن عيشي في مداخلة في ملتقى ورقلة الدولي 2014 تحت عنوان " أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركات المساهمة في الجزائر"، بحث تضمن مفهوم، أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي في الجزء الأول ثم تناولا جودة المعلومة المحاسبية في الجزء الثاني وتوصلا إلى النتائج التالية بعد الدراسة الميدانية :

أن تطبيق النظام المحاسبي المالي له أثار ايجابية على شركات المساهمة محل الدراسة من خلال : إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية ؛ تلبي الحاجيات وتعمل على توصيل المعلومات للمستثمرين من خلال توفير معلومات مالية أكثر شفافية ؛ زيادة ثقة المساهمين من خلال متابعة أموالهم في الشركة ؛ أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعل من المعلومات المحاسبية ذات فعالية عالية وقادرة على تحقيق أهدافها، وقابلة للتنبؤ، وتمتاز بقابلية القياس، وبالمصداقية، والمرونة ؛ تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل مدراء شركات المساهمة في : اتخاذ القرار في مجال التمويل والإقتراض ؛ القرارات التنفيذية ؛ وفي عملية الرقابة.

توصيات الدراسة نذكر منها ما يلي :

أن تقوم شركات المساهمة بإجراء مقارنات لقوائمها المالية مع القوائم المالية لشركات أخرى باستمرار لأن ذلك يعطي: تقييم أفضل لوضع الشركة، مع ضرورة القيام بتقديم معلومات محاسبية ذات درجة عالية من الموضوعية وعدم التحيز والدقة والوضوح.

ضرورة التزام بنشر المعلومات المحاسبية في الوقت المحدد ؛ التعرف على طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة ومراعاة اختلاف الفئات المستخدمة للمعلومات.

10.ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

إن الدراسات السابقة كانت في أغلبها دراسات كلية تناولت مواضيع ذات طابع شمولي، وإن أهم ما تميزت به هذه الدراسة أنها تناولت وتداركت بعض الجوانب الهامة والتي لم يتطرق لها أو لم يفّصل فيها بقدر كاف، كإستنتاج وإستنباط أهم بنود التوافق والاختلاف في النصوص التشريعية لكل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من جهة، والوقوف على بعض الجوانب التي لم تُثر سابقاً وبأكثر تخصص وتعمق كالخصائص النوعية للمعلومة المالية، لما لها من كبير الأثر على جودة القوائم المالية، كونها تمثل الوجه الثاني للمعايير المحاسبية من جهة أخرى، كما أنها تخصصت في جزئية معينه مدعمة بدراسة ميدانيه بخلاف أغلب الدراسات السابقة، حيث تم التطرق وحساب أثر الإختلاف في المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية على القوائم المالية للمؤسسة الوطنية سوناطراك مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط، كما تم التركيز على ضرورة بناء معايير محاسبية وطنية تلبي متطلبات التنمية المستدامة وفق للبيئة الإقتصادية الجزائرية.

11.هيكل الدراسة

للإحاطة بجميع جوانب الموضوع أراد الباحث أن تكون هذه الدراسة مقسمة إلى فصول :

- **الفصل الأول** : حاول الباحث من خلاله التعرض لأهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي وما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية، ومحاولة استخراج أهم الفوارق في التقييم والتسجيل المحاسبي بينهما لإظهار أثر الإختلاف على نوعية وجودة القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

- **الفصل الثاني** : تعرض الباحث لأهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي وفي المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص القوائم المحاسبية المالية وكذا الإطار المفاهيمي وخاصة الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية، واستنتاج هل هناك اختلاف بينهما أم هناك توافق، وتبيان أثر الإختلاف على نوعية وجودة القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية.

- **الفصل الثالث** : خصص هذا الفصل لدراسة حالة مؤسسة سوناطراك وحدة الصيانة للعتاد البترولي بالأغواط، حيث حاول الباحث من خلالها القيام بمتابعة للمراحل المختلفة التي صاحبت عملية الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، ثم التعرض للعملية الإنتقالية خاصة الجانب المحاسبي، كما تم التركيز على أهم التغييرات التي صاحبت تطبيق النظام المحاسبي المالي للفترة الممتدة على مدى الخمس سنوات الأخيرة في محاولة لتقييم الوضعية المالية، وفي الأخير إظهار أثر الإختلاف في التقييم والتسجيل المحاسبي للتثبيتات المادية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي على نوعية وجودة القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة، من خلال إعادة صياغة وترتيب عناصر ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014.

الفصل الأول:

محاسبة التثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية وأثرها على القوائم المالية

تمهيد

تعتبر عملية تطوير النظام المحاسبي عملية دائمة ومستمرة خاصة بعد سلسلة الأزمات الاقتصادية والمالية العالمية، فكان لا بد أن يستند النظام المحاسبي الى مرجع محاسبي يشمل اطار مفاهيمي مدعم بؤسس وقواعد متينة وبمجموعة من المعايير المحاسبية مضبوطة دقيقة وشاملة، بحيث يجب أن يكون هذا المرجع المحاسبي ركيزة من الركائز والمتطلبات الأساسية لتحقيق التنمية المستدامة.

كذلك التوجهات العالمية الحديثة في الاصلاحات الاقتصادية، المالية والمحاسبية الخاصة، دفعت بالجزائر إلى تحديث نظامها المحاسبي بإصدار النظام المحاسبي المالي، ليتم فرض تطبيقه في 2010، وكانت من أهم النصوص القانونية الصادرة تلك المتعلقة بالتثبيتات المادية.

تعتبر التثبيتات المادية هي الأساس والقاعدة التي ترتكز عليها الوحدة الاقتصادية، لأن حياتها واستمرارية وتطور نشاطها، وحتى تعاظم أرباحها مرهون بمدى حرصها على تجديد وتطوير موارد إنتاجها، ولاشك أن الشركات الكبرى العالمية (المتعددة الجنسيات) أولت الاهتمام الأكبر بهذا الصنف من الأصول لكونها تمتلك أكبر ترسانة منها، والمنتشرة عبر دول العالم، وبدعم من الهيئات المحاسبية الدولية تم إصدار عدد كبير من المعايير المحاسبية الدولية لتنظيم، تقييم وتسجيل هذه التثبيتات، ومتابعة المراحل المختلفة لحياتها منذ حيازتها أو إنتاجها إلى أن يتم التنازل عنها.

لمناقشة موضوع التثبيتات المادية في الوحدة الاقتصادية الجزائرية، ونظرا للعدد الهائل من المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالتثبيتات المادية، فان الباحث فضل القيام بعملية مقارنة تفصيلية واستنتاج أثرها على القوائم المحاسبية المالية، وذلك من خلال مرحلتين متتابعتين لكل عنصر :

حيث تم في المرحلة الأولى استعراض تفاصيل نصوص أهم المعايير المحاسبية الدولية، والنظام المحاسبي المالي التي صدرت فيما يخص شروط الاعتراف بها، ثم تقييمها عند حيازتها أو إنتاجها وحتى المكتسبة عن طريق إعانة، أو التي تم تمويل حيازتها أو إنتاجها بقرض، أو عن طريق الإيجار التمويلي، كما نستعرض التقييم البعدي أي في نهاية السنة كالاهتلاكات، إعادة التقييم وانخفاض القيمة، وحتى خروج التثبيت من حيازة الوحدة الاقتصادية وبالتالي من الميزانية، وكذا الأحداث اللاحقة التي تكون بعد نهاية السنة.

ثم في المرحلة الثانية استخراج أهم الفوارق بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك بعد استخراج الأخطاء اللغوية أو في المعنى لكل منهما هذا من جهة، ثم استنتاج أثر هذه الفوارق على القوائم المحاسبية المالية من جهة أخرى. وفي الأخير اقتراح نص صحيح إذا أمكن.

1. المعايير المحاسبية كأداة للتوحيد المحاسبي

المحاسبة من أقدم التقنيات والمهن التي فرضت على الانسان تطويرها كلما زادت وتطورت حاجياته، فالمحاسبة لغة الأعمال، والوسيلة المثلى لترجمة الأنشطة الاقتصادية، التجارية والمالية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية الى لغة أرقام ليتم عرضها في شكل قوائم أوجداول في فترات محددة، فالمحاسبة هي المورد الامن للمعلومة الاقتصادية والمالية، والقاعدة التي يبنى عليها نظام المعلومات لتسيير الوحدة الاقتصادية، فهي اليوم اللغة المشتركة لهذه الأخيرة مع شركائها (الادارات الحكومية عملاء موردين مساهمين ...)، كما تعتبر مقياس لأداء الوحدة وربحيتها حيث يتم على أساسها اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية وبالتالي وجب أن تكون لغة موحدة واضحة ومفهومة. وازداد الاهتمام بها أكثر في القرن الحالي لتصبح وسيلة توحيد وإجماع عالمية.

1.1 تعريف المحاسبة المالية

عرُفت المحاسبة من طرف عدة معاهد، جمعيات وباحثين وكذا هيئات ومنظمات مهنية للمحاسبة، وسنستعرض أهمها: حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونية (AICPA)، " المحاسبة فن يهتم بتسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة منهجية وباستعمال وحدات نقدية، كل الصفقات والأحداث التي لها أو لجزء منها على الأقل طبيعة مالية، كما تسمح بتحليل النتائج المتحصل عليها ".[1]

وهناك من يعرفها بأنها مجموعة من الحسابات المعدة وفقا لقواعد محددة، فهي نظام معلومات يخضع لاتفاقيات ومعايير معروفة وقابلة للتطور داخل مجتمعات بشرية مركبة قد وصلت إلى درجة عالية نسبيا من التنظيم.[2]

أما الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)، "فالمحاسبة تهتم بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تقييم الأداء واتخاذ القرارات".[3]

تعرف المحاسبة على أنها "علم وفن تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث المالية بصورة لها دلالتها وأهميتها في ترشيد القرارات على مختلف المستويات".[4]

كما أن هناك من اعتبر المحاسبة كتقنية كمية يتمثل دورها في جمع ومعالجة ثم تحليل المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية الاقتصادية والقانونية التي تؤثر على ذمة المؤسسة أو المتعامل الاقتصادي.[5]

أما لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، فقد عرفت المحاسبة "هي علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي".[1]

---

[1] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2002، ص 18.

[2] Michel Capron, La Comptabilité en Perspective, Editions la Découverte, Paris, 1993, P 3.

[3] أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 11.

[4] كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 35.

[5] Djelloul Saci, Comptabilité de L'entreprise et Système Economique, L'expérience Algérienne, OPU Alger 1991, P 46.

كما عرفها المشرع الجزائري على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".[2]

مما سبق تبين لنا أن المحاسبة علم وفن، وهي من أهم الوسائل للتعريف بأنشطة الوحدة الاقتصادية، باستعمال لغة تقنية كمية من خلال نظام معلومات، فهي أداة قياس وتنظيم وتسجيل وعرض لكل الأحداث الاقتصادية خلال فترة زمنية كما تعرض مراحل تطور المؤسسة منذ نشأتها إلى تصفيتها، كما تساعد على اتخاذ القرارات والمتابعة والمراقبة من قبل أصحاب المصالح.

2.1 تعريف المعيار المحاسبي

هناك العديد من الهيئات المهنية والمعاهد والباحثين من عرف المعايير المحاسبية والتي نستعرض أهمها في التالي :

ترجع كلمة معيار (**Norme**) إلى الكلمة اللاتينية (**Norma**) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي الكوس (**Equerre**)،[3] فالمعيار هو النموذج الذي يعد مسبقا ويتم على ضوئه مقارنة طول، أو وزن أو جودة شيء معين[4]، فهو المكيال أو المقياس، وهو ما يجب أن يكون عليه الشيء، وهو النموذج أو المثال[5] فلقد ترادف استعمال هذه الكلمة **(Norma)** مع مفهوم القاعدة **(Régle) .**

إن كلمة معيار جاءت كترجمة لكلمة (**Standard**) الانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويميل المحاسبين الى استخدام معيار محاسبي والذي يقصد به المرشد الأساسي أو النموذج أو المبدأ الأساسي لقياس العمليات والأحداث، فهو بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من:

- عناصر القوائم المالية مثل معيار الأصول الثابتة ؛
- نتائج أعمالها مثل معيار الايرادات ؛
- بنوع معين من أنواع العمليات مثل معيار الاستثمار في الأوراق المالية.
- أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها مثل معيار الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ،فهو يهدف الى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والافصاح عن عناصر القوائم المالية.[6]

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07 – 11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمّن النظام المحاسبي ا لمالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 3، ص 3.

[3] J -BERGERET, La Personnalité Normale et Pathologie Les Structures Mentales, Le Caractère, les symptomes, Donod Ed, Paris, 1985, P 14.

[4] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، ط1، إيزاك للنشر والتوزيع، 2005 ، مصر، ص 58 .

[5] حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص 131.

[6] معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS Pages Bleus، متيحة للطباعة، 2008، ص 8.

فالمعيار المحاسبي هو إلتزام، أو مجموعة من الشروط والإلتزامات ينتج عن مخالفتها عقوبات، كما يمكن الرجوع إلى هيئات الفصل عند حصول نزاعات بين طرفين حولها[1]؛

المعايير هي نماذج أو إرشادات تؤدي إلى توحيد وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات[2].؛

كما عرفت المعايير المحاسبية على أنها عبارة عن مجموعة المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة[3]؛

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب للمعلومة المحاسبية الناتجة عن أحداث اقتصادية قامت بها المؤسسة، كما يرى « **littleton** » بأن المعيار المحاسبي هو "أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة".[4]

عرفته لجنة المعايير الدولية (**ISO**) على أنه وثيقة أعدت بالإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، القواعد أو المبادئ التوجيهية أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.[5]

المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس وبالتالي فان المحاولات في المحاسبية هي محاولة لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس، سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات.[6]

إن التعريف بالمعايير المحاسبية يتطلب توضيح عدة مفاهيم مثل التنظيم، الضبط، التوحيد والتناغم والتقارب المحاسبي، فهناك من يرجعه لمفهوم الضبط أي أنه عملية إنتاج وتنفيذ ومراقبة تطبيق المعايير المحاسبية في موقع جغرافي معين. ويرى البعض الآخر على أنه ترجمة للمصطلح (**Standard**)، ولكن لا تتطابق معها لأن هذه الأخيرة تسمح بالحصول على توحيد كلي أو كامل، والذي يقود إلى تبني قاعدة محاسبية واحدة والتي تطبق على المستوى العالمي.

مما سبق يتضح أن مهمة اصدار معايير سلاح ذو حدين ففي حالة عدم سن معايير محاسبية دقيقة وواضحة يؤدي بالضرورة الى ظهور تناقضات كبيرة في الممارسة المحاسبية يصاحبه تدني مستوى المهنة التي قد تؤدي الى نقص الثقة في المعلومات المالية الظاهرة في القوائم المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهناك صراع المصالح والقوى داخل الهيئة التشريعية الدولية مثل (IASB) لفرض افكارها وتوجهاتها[7].

---

[1] Michel -CAPRON et Autres, Les Normes Comptables Internationals, Instrument Du Capitalism Financier, La Découvert, Paris, 2005, P 29.

[2] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص 33.

[3] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص58.

[4] يوسف جربوع سالم، عبد الله الحلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2001 ، ص 34 .

[5] www.Wikipedia.org, Consulte le 26/06/2009 à 01:46 H.

[6] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص268.

[7] http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2010-1-page-133.htm, consulte le 05-12-2016 à 10:40 H.

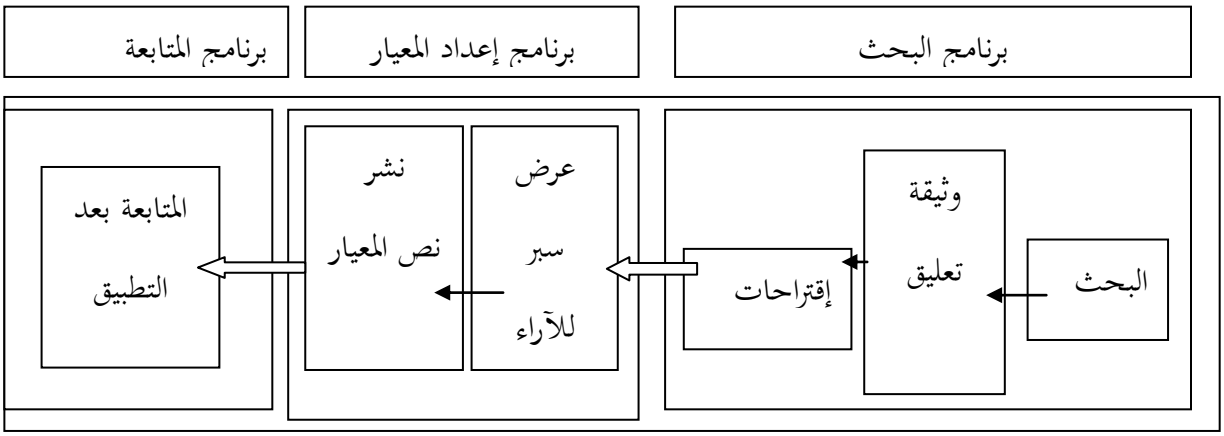
أولا : تقسيمات المعيار المحاسبي الدولي

إن المعايير المحاسبية هي معايير قانونية وتقنية في نفس الوقت، تعتمد على الإتفاق[1]، ولا يمكن أن تكون ثابتة لا تتغير أو عامة الاستخدام نظرا لتغير الظروف الاقتصادية والمالية من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فالمعايير هي أقل ثبات من المبادئ.

إن المعايير المحاسبة الدولية معايير تؤكد على ضرورة تقديم معلومات شفافة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، فالمعيار المحاسبي هو منتوج فكري مشترك تصدره لجنة معايير المحاسبة الدولية، وأما كيفية إصداره فإن عملية بناء ومراجعة المعايير هي عملية مستمرة ومتجددة تمر بالمراحل التالية:

- برنامج البحث : وفيه يتم البحث ودراسة الإنشغالات والإشكالية المعروضة من الممارسين، وعلى أساسها يتم توزيع وثيقة تعليق، ثم وكخطوة أخيرة يتم جمع الإقتراحات ؛
- برنامج إعداد المعيار: وفيه يتم عرض سبر للآراء بعد دراسة معمقة للتعليقات والإقتراحات، وبعدها تتم الموافقة بالأغلبية على نص المعيار ثم يتم نشر نص المعيار ؛
- برنامج المتابعة وفيه تتم المتابعة بعد التطبيق، حيث يمكن أن تقدم تفسيرات ضرورية اذا كان هناك غموض في المعيار، أو القيام بتصحيحات للمعيار أو في بعض الأحيان إلغاء المعيار وتعويضه بأخر اذا تطلب الأمر.

❖ **الشكل (01-01) يوضح المراحل المختلفة لاصدار معيار محاسبي دولي**[2]



المصدر : www.ifrs.org/About-us/Pages/Who-We-Are.aspx,.

ولكن وكما هو معلوم فان هيكل كل معيار محاسبي دولي ثابت، فهو مبني على ركائز ودعامات تساعد على الفهم الصحيح والدقيق لحدود وأهداف المعيار، وقد تم تقسيم المعيار المحاسبي الى:

[1] J.Mistral, C.De Boissieu, J.-H. Lorenzi, Les normes comptables et le monde post Enron. Paris : La documentation Française. 2003 .

[2] Guide d'IFRS, (2014), « Who we are and what we do», le site officiel de IASB: http://www.ifrs.org/About-us/Pages/Who-We-Are.aspx, le 18-12-16..

- **الهدف** : وفيه يتم الاجابة على السؤال لماذا سن هذا المعيار ؟ وغالبا ما يكون يخص تحديد المعالجة المحاسبية لمعاملة.
- **النطاق أو مجال تطبيق المعيار** : الحدود والحالات التي يجب أن يطبق فيها المعيار.
- **تقديم مجموعة من التعريفات للمصطلحات المتعلقة بموضوع المعيار** : يتم اعطاء تعريفات مضبوطة للمصطلحات المستعملة في المعيار أو التي تخصه.
- **طرق وشروط الاعتراف** : يبين فيها كيفية احتساب التكاليف، وكذا التسجيل المحاسبي للعملية.
- **إلغاء الاعتراف** : ويكون في بعض الحالات فقط، حيث يبين فيه طرق وشروط إلغاء الاعتراف.
- **الشروط والاحكام الإنتقالية** : يبين فيها جميع الشروط الواجب تحقيقها للقيام بعملية الانتقال لتطبيق المعيار.
- **الإفصاح** : يتم فيها تبين المعلومات الواجب الاعلان عنها أو التي تستوجب تقديم ايضاحات عنها.

أما بالنسبة لنظام المحاسبي المالي فيجب أن نشير الى أنه لا توجد هذه التقسيمات الضرورية، ولا حتى ترقيما معين للمعايير فان المرجع المحاسبي الجزائري مبعثر بين النصوص القانونية والتنظيمية وعلى عدة مستويات مختلفة، ولأنه ليس كل المحاسبين والممارسين لمهنة المحاسبة يتقنون ويجيدون البحث في الجرائد الرسمية، المراسيم والقرارات والنصوص التنظيمية ويفهمونها، مما عقد من مهمة تجميع كل نصوص في شكل معايير محاسبية، وتصنيفها (حسب الفئة أو الصنف أو الطبيعة) أي جعل كل نصوص معيار لوحدها، مع العلم أن تواريخ إصدار هذه النصوص متباعدة ابتداء من سنة 2007 حتى اليوم.

لذلك سوف نركز في بحثنا هذا على النصوص القانونية الواردة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لأنها الأكثر حجية.

ثانيا : تصنيف المعايير

هناك عدة تصنيفات للمعايير ومن أشهرها تلك المرتبطة بالهدف من اصدار المعيار وهي كالتالي[1] :

- المعايير التأطيرية (Normes Cadres) مثل المعايير الخاصة بالعرض... ؛
- المعايير الخاصة (Normes Specifique) مثل المعايير الخاصة بالأصول أو الخصوم ؛
- المعايير المهنية (Normes Metier) مثل المعايير الخاصة بالبنوك الزراعة التأمين.

[1] Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, dunond, paris, France 2003, P 19.

3.1 التوحيد المحاسبي

إن التطور الهائل في الأسواق والمعاملات والأعمال الهادفة للربح، زاد من أهمية المعلومة المالية لدى أصحاب المصالح (المنتجين، المستعملين، المراجعين...)، مما فرض على الدول تطوير القوانين والمعاهدات وحتى التقنيات، وظهرت هيئات مهنية محلية ودولية متعددة مهتمة باصدار معايير محاسبية مالية، تكون الأساس الذي تتم على هداه عملية قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ونشر وايصال نتائجها الى كافة المستفيدين، ولا جدال أن غياب معايير محاسبة مالية يؤثر بشكل سلبي مباشر على الاقتصاد الوطني والدولي ككل.

إن هناك مرحلة ضرورية قبل الانتقال الى التوحيد المحاسبي والتي وجب التعرض لها ألا وهي التوافق المحاسبي والذي عرف كالتالي:

يعرف التوافق المحاسبي الدولي بأنه "عملية مؤسسية تهدف إلى التقارب بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية وبالتالي تسهل المقارنة بين القوائم المحاسبية لبلدان مختلفة ".[1]

"التوافق المحاسبي أقل صعوبة في تطبيقه من التوحيد المحاسبي، ذلك لأنه يسمح لكل بلد من الحفاظ على الخصوصياته المحلية". [2] بخلاف التوحيد المحاسبي الذي يتطلب تطبيق نفس معايير المحاسبة في العديد من البلدان، ويهدف التوحيد المحاسبي الى تقليص الفوارق المتعلقة بفلسفة المحاسبة بين مختلف دول العالم، وارساء نظام محاسبي عالمي[3].

ولقد عرف التوحيد المحاسبي على أنه "مجموعة من القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من مجموعة من الشركات التي تنتمي الى نفس النشاط والتي يسير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب وتقديم نتائج الشركات وتسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي".[4]

"فتوحيد المعايير يعزز تحقيق اقتصاد مالي بلا حدود "[5]

كما أن التوحيد يشير الى الحالات التي يكون فيها كل شيء منسق ومتجانس، أو غير متباين فهي تحتوي على التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادىء والممارسات المحاسبية واحدة، تعرفه جمعية المحاسبين الأمريكية " بأنه الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك في القياس"[6].

---

[1] B.Colasse, Harmonisation comptable internationale. In Encyclopédie, comptabilité, contrôle de gestion et audit, Colasse. Ed. Economica, 2000 . P 757.

[2] A. R., Belkaoui, Accounting theory, Ed. Academic Press, 1992, P 480.

[3] O.Djafri, « Evaluation des actifs non courants en normes IFRS entre coût historique et juste valeur –le cas de l'Algérie-», thèse de doctorat en Sciences de gestion, Algérie, (2014), P 22.

[4] محمد أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص267.

[5] C.Hoarau, R.Teller, "IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ?" Comptabilité contrôle audit, Vol.Décembre, n°thématique, 2007, P 4.

[6] Andre Aubrunet, la normalisation comptable au service de l'entreprise de la science de la notion, dunod, paris, France 1995, P 9.

1.3.1 إستراتجية التوحيد المحاسبي

شهد التوحيد المحاسبي عدة تغيرات جذرية منذ القرن العشرين 20، فلقد ازداد الاهتمام والتوجه نحو التوحيد المحاسبي الدولي الذي حل محل التوحيد المحاسبي الوطني (المحلي) بسبب التطور السريع الذي شهدته الأسواق والمعاملات العالمية فالهدف من التوحيد هو تقليص الفوارق في الممارسة المحاسبية عبر الزمن من سنة الى أخرى داخل الشركة نفسها، وعبر المكان أي مع الشركات الأخرى، ولذلك مطلوب ايجاد هيئة متخصصة محلية أو دولية محايدة مهمتها القضاء أو تقليص الاختلافات والتباينات بغية حماية أصحاب المصالح.

لعل من أهم المنظمات في هذا المجال، مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB)في الولايات المتحدة منذ 1973، لتطوير صيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما(GAAP)التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.

فعلى المستوى الدولي تأسس(IASB)مجلس معايير المحاسبة الدولية في لندن عام 1973، وكان هدفه صياغة ونشر معايير محاسبية دولية، وتعزيز تطبيقها في العالم، والعمل على التحسين المستمر للمعايير المحاسبية لخدمة أصحاب المصالح.

حيث حاول(IASB)تقوية مكانته كرائد في مجال إعداد وتطوير المعايير المحاسبية الى جانب مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB)، وكانت أول محاولات التقارب بينهما في 18سبتمبر 2002 حيث وقعت في نورواك (Norwalk (CT المنظمتين على مذكرة تفاهم

(M.O.U.) « Memorandum of Understanding»، وبعد سنوات قليلة أعلن (la S.E.C) إزالته واجب المصالحة بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموما الولايات المتحدة (GAAP) والمعايير الدولية (IFRS) وكان ذلك في 16نوفمبر 2007، حيث قدم هذا القرار كخطوة أولى نحو التقارب[1].

وهناك أربعة استراتيجيات متبعة من الدول نذكر منها :

أولا : إستراتجية إصدار المعايير من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

حيث لا الحكومة ولا الهيئات المهنية الوطنية تشارك في إصدار المعايير وهذا يتوافق مع ما طبق في دول الاتحاد الأوربي، والذي يمكن أن يؤدي في المستقبل إلى التوحيد المحاسبي الدولي.

ثانيا : إستراتجية التقارب نحو المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)

حيث السلطات العامة أو المنظمات المهنية الوطنية تشارك في التوحيد وتنتج المعايير التي تتلاقى وتتفق مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) فهذه الإستراتجية يمكن أن تؤدي إلى تناغم دولي ولكن يبقى جزئي بالنظر لخصوصية كل دولة.

[1] http://www.voxfi.fr/gouvernance-internationale-des-ifrs-et-nationale-des-us-gaap, consulte le 24-11-2016 à 12.45H.

ثالثا : إستراتجية إصدار المعايير المحاسبية من قبل منظمات وهيئات دولية أخرى

حيث لا تلعب السلطات العامة ولا المنظمات المهنية الوطنية أي دور في إصدار المعايير (بل تلعب دور الموافق فقط)، هذه الإستراتجية عادة ما تعكس الأهداف الاقتصادية والسياسية للدولة، ففي الغالب تؤدي هذه الإستراتجية إلى التناغم الإقليمي.

رابعا : إستراتجية إصدار معايير محلية داخلية

حيث الحكومة أو المنظمات المهنية هي التي تنتج المعايير المحاسبية دون الإشارة للمعايير(IAS/IFRS) وقد أدت هذه إلى إنتاج نماذج محاسبية متنوعة.

2.3.1 أهم نظريات الخيار المحاسبي في المرحلة الانتقالية لتطبيق المعايير الدولية (IAS/IFRS)

في اطار التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية، ولضبط الخيارات المحاسبية في المرحلة الانتقالية وجب التعرض لأهم النظريات، فهناك ثلاثة اتجاهات وفرضيات محتملة عالجتها النظريات التي اهتمت بالخيار المحاسبي والتي هي[1] :

أولا : النظرية السياسية التعاقدية (LA THÉORIE POLITICO-CONTRACTUELLE - TPC)

إن النظرية السياسية والتعاقدية تنحصر في المقام الأول على مستويين، هما هيئات التقييس، أو على مستوى الوحدة الاقتصادية خاصة عندما تترك هيئات التقييس للوحدة حرية وإمكانية الاختيار بين عدة خيارات[2].

إن الاختيار بين الخيارات المحاسبية خلال الفترة الانتقالية للمعايير المحاسبية الدولية(IFRS/IAS)، يعتمد على الخصائص السياسية والتعاقدية والاقتصادية للوحدة الاقتصادية، والاختيار المحاسبي يستند الى:

– التكلفة السياسية : على اعتبار إن الجهات السياسي تمتلك القدرة وقوة التصرف في فرض الضرائب على الشركات...؛

– التكلفة التعاقدية : والتي ترتكز على تكلفة العقود ونذكر منها " البنود والأحكام المتعلقة بالتعويضات للقادة وبدخل الاطارات والمسيرين للوحدة، تقسيم المردودية، جزء من الدخل المتغير وكذا بعقود القروض خاصة مع المؤسسات المصرفية والمقرضين...

[1] S. Benabdellah, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Thèse Doctorat Sciences de Gestion, 2008. Universite de NICE-SOPHIA ANTIPOLIS.

[2] B.Colasse, "Théories comptables". In Encyclopédie comptabilité, contrôle de gestion et audit, COLASSE. Ed. Economica, 2000, P 1239.

ثانيا : نظرية الاتفاقيات (LA THÉORIE DES CONVENTIONS-TC)

حسب نظرية الاتفاقيات : فان الاختيار بين الخيارات المحاسبية خلال الفترة الانتقالية للمعايير المحاسبية الدولية(IFRS)، يمكن تفسيره بالقواعد والاتفاقيات المحاسبية المعروفة والتي تحكم المهنة. فالممارسين لمهنة المحاسبة يعتمدون باستمرار على الاتفاقيات المحاسبية المطبقة في الواقع والدائمة التجديد. حيث تتأثر الخيارات المحاسبية بالاتفاقات التي تحكم المجتمع.

إن نظرية الاتفاقيات تسمح بمعرفة تصرف الممارسين عند اتخاذ القرار، خاصة في حالات عدم التأكد، والذي في الغالب يتوافق مع تصرفات وممارسات المجتمع الذي تعيش فيه الوحدة الاقتصادية.

ثالثا : نظرية المؤسساتية السوسيولوجية الجديدة

(LA THÉORIE NÉO-INSTITUTIONNELLE SOCIOLOGIQUE-TNIs)

إن الاختيار بين الخيارات المحاسبية خلال الفترة الانتقالية للمعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) يمكن تفسيره من خلال الضغوط المؤسسية التي تواجه وتتعرض لها الوحدة الاقتصادية، فاعتماد المعايير الدولية (IFRS/IAS) هو في المقام الأول قرار سياسي ومؤسسي، فالمجتمع المحاسبي (الممارسين، ومراجعي الحسابات،..) ككل يتأثر بهذا التحول.

فهي الاجراءات التي تفرض على الوحدة التابعة لمجتمع لتشبه الوحدات الأخرى التي تواجه نفس الظروف البيئية. تتأثر الاختيارات المحاسبية بالسياق المؤسسي. فحسب (DIMAGGIO et POWELL) ان الوحدة الاقتصادية مجبرة على الرضوخ للضغوطات القسرية حسب هذه النظرية، مما أدى إلى تبني سلوك تماثلي للحفاظ على شرعيتها في المجال التنظيمي.

كما ان هناك ثلاثة انواع من التصرف والذي هو نتيجة اما [1] :

- لضغوط رسمية وغير رسمية تمارس على الوحدة الاقتصادية من طرف أطراف ومنظمات أخرى، وحتى من التوجهات الثقافية للمجتمع ؛
- لضغوط وللتأثيرات التي تكون موجودة في القطاع الذي تمارس فيه الوحدة نشاطها، وكذا تتأثر الوحدة الاقتصادية بالمعايير المهنية المحلية ؛
- وفي ظل عدم اليقين، يمكن للوحدة ان تتبع وتتبنى تقليد الوحدات الاقتصادية الأخرى الأكثر كفاءة، مع ادخال بعض التعديلات البسيطة.

[1] P.Dimaggio, W. Powell, The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, American sociological review, 1983, Vol.48, n°2, P 150.

3.3.1. تحليل التجربة الجزائرية في التوحيد المحاسبي

منذ استقلال الجزائر كان الاتجاه السياسي للدولة اشتراكي مهتم بالفلاحة والصناعات، وانصب الاهتمام في الجزائر ببناء شركات وطنية، والتي أصبحت تحتكر جميع الصناعات، وكانت بعض الصناعات الغذائية والنسيجية يمارسها بعض الخواص، لكن مع إفلاس هذا النظام خاصة بعد انخفاض أسعار البترول في سنة 1986، وبدعم من الهيئات الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد، سعت الجزائر إلى تجديد النظريات والتوجهات الاقتصادية، ففي 1988 دخلت البلاد في عملية إعادة هيكلة اقتصادية وسياسية تجسيدا للالتزامات التي تمت مع البنك وصندوق النقد الدوليين، فكان لزاما عليها إعادة فتح السوق وإعادة النظر في الملكية العمومية، مما أدى إلى صياغة عدد كبير من الإصلاحات التي مست عدة قطاعات، وبعض الممارسات والمهن كالمحاسبة.

أولا : التوحيد المحاسبي غداة الإستقلال

كانت الجزائر بعد الاستقلال تطبق (PCG) المخطط المحاسبي العام الفرنسي، وفي 1973 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة Conseil Supérieur de Comptabilite (CSC) كأول هيئة للتوحيد المحاسبي، وهو مجلس عمومي مرتبط بوزارة المالية، أسندت له مهمة إصدار مخطط وطني للمحاسبة جزائري، حيث عرفت الجزائر إصدار أول مخطط وطني محاسبي[1] في 1975، فكان من بين أهدافه تحقيق ثلاثة عناصر :

أن تكون المحاسبة في خدمة التخطيط، وأن يكون المخطط المحاسبي في خدمة التوجه الاشتراكي، وأن تكون محاسبة بسيطة في متناول المحاسبين والعمال والمسيرين.

ونظرا لقلة عدد الخبراء المحاسبين الجزائريين تم إعداد هذا المخطط بالاستعانة بالتجارب الفرنسية، وتم إعداد وترسيم المخطط الوطني للمحاسبة الجزائري(PCN) وفرض تطبيقه في 1-01-1976 فكان يخدم مصلحة الحكومة وإدارة الضرائب بالدرجة الأولى. فهذا المخطط لم يكن متبوعا بمخطط محاسبي خاص بالقطاعات الأخرى، ولا مخطط وطني للمحاسبة التحليلية.

ثانيا : التوحيد المحاسبي في بداية مرحلة التحول الإقتصادي

في نهاية الثمانينات 80 بدأت مرحلة التحول من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، وبضغط من الهيئات الدولية تم تخلي الدولة عن دورها في التسيير الاقتصادي المباشر لصالح ميكانيزم السوق.

إن الإصلاحات الاقتصادية، المالية والاجتماعية التي قامت بها الجزائر كثيرة نذكر منها[2] :

- خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية وتحولت إلى شركات مساهمة ؛
- إعادة الهيكلة التنظيمية والصناعية للمؤسسات ؛

[1] الجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 ، المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، العدد 37، ص 502.

[2] Nacer Eddine SADI, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, l'expérience d'un PED du sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie, Communication Congrès AFC –Grenoble 2012. P 14.

- التطهير المالي للمؤسسات من الديون والخسائر...؛
- التطهير المحاسبي لحسابات الشركات ؛
- توضيح حقوق الملكية : الأراضي، التثبيتات، رأس المال، الحقوق والديون...؛
- إصلاح النظام الضريبي ؛
- سن قانون المنافسة ؛
- مراجعة القانون التجاري ؛
- إصلاح النظام البنكي ؛
- إنشاء البورصة وهيئة مراقبة عمليات السوق المالية.

إن عملية إعادة البناء للنظام الاقتصادي هذه أدت إلى ظهور مشاكل محاسبية، كما أظهرت محدودية وعجز المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975 وعدم قدرته على الاستجابة للأهداف المسطرة وعدم مسايرته للمحيط الاقتصادي الجديد، وفي ظل غياب منظمة أو هيئة للتوحيد المحاسبي وكذا استجابة لطلبات العديد من المتعاملين ظهرت محاولات عديدة متفرقة.

ثالثا : إلغاء المخطط الوطني للمحاسبة

إن إعادة بناء النظام المحاسبي كانت عملية ضرورية فرضها الواقع والتحولات الوطنية والدولية المتسارعة، فهناك عوامل داخلية وخارجية كثيره ساهمت بدرجة كبيرة في ذلك.

ففي اطار الانفتاح على الاقتصاد الدولي، وللتوقيع على اتفقيات الشراكة مع الدول الأجنبية، ولاجل الانضمام الى منظمة التجارة العالمية وجب وفرض على الجزائر تطوير نظامها المحاسبي.

حيث قامت مجموعة من الخبراء الجزائريين وبالاستعانة بخبراء دوليين بإعداد نصوص النظام المحاسبي الجديد و المسمى بالنظام المحاسبي المالي(SCF)، حيث تم الانتهاء من إعداده في 2004، ولكن تم الإعلان عنه في 2007، وفرض تطبيقه ابتداء من 2010 دون الأخذ في الاعتبار التطور الذي حصل في العالم بخصوص التعديلات في المعايير الدولية في هذه المدة الطويلة، أي من 2004 إلى 2010، فهو ليس تغير في الحسابات فقط بل تغير في المفاهيم والتقنيات ليكون بذلك لغة موحدة ولو محليا، مما يتطلب تغير في الإجراءات والتطبيقات كضرورة حتمية. إن النظام المحاسبي المالي (SCF) ذو توجه إلى المعايير المحاسبية الدولية (IFRS IAS)، ولكن مستمد أكثر من المدرسة الفرنسية حيث المخطط المحاسبي ليس فقط قائمة بالحسابات لكن يشمل مصطلحات وقواعد التسجيل والتقييم، وكذا شكل الوثائق المطلوبة كما أنه فضل الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، فهو يحمل تجديد كبير في المبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

2. أهم المعايير المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية

إن أهم مورد تعتمد عليه الوحدة الاقتصادية لبقائها وتوسعها في نشاطها هو أصولها، حيث تمثل التثبيتات المادية أهم هذه الموارد التي يعتمد عليها لانتاج السلع وتقديم الخدمات، فهي أهم قسم من أقسام الأصول في الميزانية.

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي الأصول على أنها : "مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية".[1] ولتحديد ما إذا كان البند يستوفي المطلب الأول للاعتراف، فإن الوحدة الاقتصادية تحتاج إلى قياس درجة التأكد المرتبطة بتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند لحظة الاعتراف المبدئي، إن توفر درجة كافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق على الوحدة الاقتصادية يتطلب التأكد من أنها سوف تستفيد من المنافع المرتبطة بالأصل وبأنها سوف تأخذ على عاتقها المخاطر المرتبطة به، وهذا التأكد عادة ما يتوافر فقط حينما تنتقل المنافع والمخاطر إلى الوحدة الاقتصادية.

لقد تغير مفهوم الأصول وفق المعايير المحاسبية الدولية وحتى تقسيماتها وطريقة عرضها فبعدما كانت مرتبطة بالملكية، تم التخلي عن هذا الأساس ليحل محله الرقابة (أي الحصول على أغلب المزايا والمخاطر) كما في التثبيتات المقتناة بطريقة الإيجار التمويلي، وكذا ارتبط مفهوم الأصول بشرط تحقيق تدفقات نقدية للمؤسسة فلو أن الوحدة اشترت حافلة وتبرعت بها للقيام بأعمال التضامن في المجتمع فلا تسجل هذه الحافلة ضمن أصول المؤسسة، ولكن يسجل مبلغها ضمن النفقات ولا تعتبر من التثبيتات. وأما أهم عنصر في الاصول فهي التثبيتات المادية والتي هي الموجودات الملموسة التي تحوزها الوحدة الاقتصادية للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات، أو التأجير للغير أو لأغراض إدارية، ويتوقع أن تستخدم خلال أكثر من سنة مالية.

تجدر الاشارة الى ان المعيار الدولي (IAS 16) والذي يعالج التثبيتات المادية يطبق في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات، ولا يطبق في حالة الاعتراف بأصول الاستكشاف واستخراج المعادن، ولا على المعدات المعدة للبيع والأصول البيولوجية. كما يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات ليتمكن مستخدموا البيانات من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمارات المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات.[2]

[1] الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الملحق 3، ص 81.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، مبنى الادارة العامة عمان المملكة الاردنية الهاشمية المطابع المركزية عمان، الاردن اصدار 1 يناير 2014، الجزء الاول ، ص 745.

1.2 خصائص التثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

إن التثبيتات العينية تتميز بعدة خصائص تميزها عن باقي عناصر القوائم المحاسبية المالية نذكرها في التالي :

- أن يكون عنصر معلوم وليس مجهول (مثل حالة good will المنتج داخليا) ؛
- ينتظر منه تحصيل منافع اقتصادية مستقبلية والذي يقصد به القدرة على تحقيق تدفقات نقدية وذلك إما بتعظيم المنافع، أو التقليل من المصاريف ؛
- تحت مراقبة الوحدة الاقتصادية بالحصول على أغلب الاخطار والمزايا من استعمال الأصل؛
- يمكن تقييمه بطريقة صحيحة ففي حالة عدم القدرة على التقييم الصحيح فانه لا يتم الاعتراف به ضمن الأصول؛
- الشرط الآخر أن يكون العنصر له وجود مادي موجه لعملية الانتاج أو الايجار للغير ومدة حياته تفوق السنة.

أولا : تعريف التثبيتات العينية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

سنستعرض في النقاط الموالية أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي(IAS 16)، وما جاء في النظام المحاسبي المالي عن تعريف التثبيتات المادية، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا بعض الملاحظات والنقائص :

1) تعريف التثبيت العيني في النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

الأصول العينية : "هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقد يم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية"[1].

2) تعريف التثبيت العيني في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

الممتلكات والمصانع والمعدات هي أصول ملموسة :

- يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في الإنتاج أو تزويد البضائع والخدمات،
- أو الإيجار للغير أو لأغراض إدارية ؛

ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة.[2]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتعريف التثبيتات العينية :

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بتعريف التثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو في المعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.121، ص8.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 746.

أ- النظام المحاسبي المالي

لا يوجد في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي مواد تبين الهدف من المعيار المحاسبي!، رغم أنها معلومة هامة وضرورية، وهذا غير مقبول في نظام (النظام المحاسبي المالي) يعرف المحاسبة المالية على أنها " نظام معلومات" أي : "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". فكيف نتصور أن يطبق المحاسب معيار وهو لا يدري الهدف من تطبيقه.

لا يوجد في النظام المحاسبي المالي النطاق ! (وهو بمثابة دليل الاستعمال catalogue) أي الحدود والحالات والمجال الذي يطبق فيه المعيار، فكيف نتصور أن يطبق الممارس لمهنة المحاسبة معيار وهو لا يدري حدود ومجال تطبيقها.

هناك تباين واضح بين النص باللغة الفرنسية والنص باللغة العربية، حيث في النص باللغة العربية استعمل حرف العطف الواو (و) وهذا ما يجعل الغاية من الحصول على التثبيت أو حيازته شيء مستحيل، لأنه في نفس الوقت يستعمل التثبيت من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية. بينما في النص باللغة الفرنسية استعمل حرف العطف (أو) للربط بين مختلف الخيارات التي تستعملها المؤسسة (الإنتاج أو تقديم خدمات...) فهي حرف عطف تفيد التخيير، الإباحة أو الشك وفي بعض الأحيان تفيد الإبهام كما جاء في البيت التالي من متن اللألفية : (خير أبح قسم بأو وأبهم * * * وأشكك واضراب بها أيضا نمى)[1]

ان التثبيت العيني يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية (حسب نص المادة باللغة العربية)، ويبقى النص باللغة الفرنسية ناقص (au-delà de la durée d'un exercice) وكان من المفروض أن يكون [2] (exercice comptable financier) كترجمة صحيحة لكلمة السنة المالية، وهذا ما تؤكده (المادة **30**) " مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشرة (12) شهرا تغطي السنة المدنية. غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية. وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشرة (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء، أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها".[3]

هناك تناقض آخر متعلق دائما بالمدة (السنة المحاسبية المالية) يظهر في (المادة 27) : " تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان". والمادة 3.210 حيث حددت المدة ب (6) أشهر من تاريخ قفل

---

[1] محمد ابن عبد الله بن مالك الاندلسي، متن اللالفية، المكتبة الشعبية، بيروت لبنان، ص 37.
"http://download-learning-pdf-ebooks.com/9781-free-book"

[2] مصطفى هني، معجم المصطلحات الاقتصادية و التجارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1984، ص 120.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 30، ص6.

السنة المالية المحاسبية[1]. فهذه المادة تعطي الأولوية للجانب الجبائي (التصريح الجبائي السنوي) على المحاسبي، رغم أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير تنادي بالفصل بين المحاسبة والجباية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

لم يتم مراجعة تسمية المعيار "الممتلكات والمصانع والمعدات" منذ اصداره في 1982، رغم أنه حسب رأي الباحث يتناقض مع الاطار المفاهيمي والذي جاء متأخرا أي سنة 1989، حيث كان من الواجب البدأ باعداد الاطار المفاهيمي، ثم يتم من بعدها اصدار المعايير المحاسبية، ثم ان كلمة الممتلكات تتناقض مع مبدأ تغليب الجوهر والحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، فليس كل التثبيتات المسجلة في الميزانية ملك للمنشأة بل (هناك تثبيتات تراقبها المنشأة أي لها حق الانتفاع أو الاستعمال فقط مثل في حالة الإيجار التمويلي).

كما أن هناك تباين واضح بين النص باللغة الفرنسية والنص باللغة العربية، حيث في النص باللغة العربية استعمل الممتلكات والمصانع والمعدات كترجمة للتثبيتات المادية (immobilisation corporelle) وهي ترجمة لغوية خاطئة، لأن الممتلكات والمصانع والمعدات هي بعض من العناصر المكونة للتثبيتات المادية فقط، فلم يذكر مثلا التجهيزات والتهييئات....

التباين الثاني في نص المعيار في كلمة يحتفظ بها، وهي ترجمة لغوية ليس لها قوة الدلالة الاقتصادية ولا القانونية ككلمة الحيازة والتي تخول حق الانتفاع وحق الاستعمال للتثبيت، وبالتالي تحقيق المنافع الاقتصادية المنتظرة منه، فكلمة " يحتفظ بالتثبيت " لا تعني استغلاله وتحقيق التدفقات النقدية ."

إن النص (بالفرنسية وبالعربية) المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) غير دقيق وغير كامل حيث : " يستعمل التثبيت لأكثر من مدة أو فترة (période)"، ومن المفروض أن يكون[2](période comptable) كترجمة لكلمة فترة محاسبية.

ثانيا : الفوارق في تعريف التثبيتات المادية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بين التعريفين السابقين، وبالتالي لا يوجد أثر على القوائم المحاسبية المالية، لكن كثرة الأخطاء اللغوية (الترجمة من اللغة الانجليزية التي هي اللغة الرسمية المعتمدة من المجلس)[3] (IASB) قد تزيد من نسبة الأخطاء عند تطبيق هذه النصوص، فالنصوص غير المضبوطة تؤدي إلى اختلافات كبيرة في فهم المعاني الحقيقية والصحيحة، إضافة لذلك فان قلة التفاصيل قد تشجع الاجتهادات الفردية وبالتالي تزيد فجوة الاختلافات والانقسامات محليا ودوليا.

إن التباين الكبير في المصطلحات من شأنه أن يكون له آثار عميقة على صدق، صحة وسلامة القوائم المحاسبية

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 3.210، ص 22.

[2] مصطفى هني، مرجع سبق ذكره، ص 230.

[3] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que sont les ias ifrs/preface des normes, consulte le 07-9-16 à 11.00H.

المالية، وهذا ما يظهر جليا في ترجمة كلمة (entité) إلى اللغة العربية، والتي ترجمة إلى المشروع مرة، ومرة أخرى إلى المنشأة في نص المعيار المحاسبي الدولي، كما ان من أهم الملاحظات والتى تخص النظام المحاسبي المالي هو غياب تصنيف وترقيم للمعيار المحاسبي حسب العنصر المراد معالجته (كتكلفة القرض أو الايجار التمويلي..)، ولكن عناصره (التقييم،...المعلومات الضرورية..) مبعثرة في عدة نصوص "مواد قانونية ومراسيم وقرارات"، وكان من الواجب إنشاء أو تكوين لجنة أو هيئة رسمية توكل لها مهمة تجميع الانشغالات والمشاكل والمواضيع المحاسبية لتطرح للنقاش على الجمعيات والهيئات المحاسبية الحكومية والخاصة والتقنيين والممارسين، ثم يتم تجميع الحلول والتعليقات المتفق عليها وإصدارها في شكل معايير ثم تتم صياغتها صياغة قانونية، وأن يساهموا في التمحيص والتصحيح قبل المصادقة والموافقة على هذه التشريعات القانونية والتي يمكن أن نقسمها حسب درجة قوتها القانونية وحجتها إلى:

- الاتفاقات الدولية ؛
- النصوص التشريعية القوانين ثم الأوامر ؛
- النصوص التنظيمية المراسيم ثم القرارات.

والتي ترتب حسب الأولوية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية كالتالي :

- الدستور "Constitution"؛
- القانون "Loi "؛
- الأمر" Ordonnance " ؛
- مراسيم تنفيذية "Decret "؛
- قرارات "Arrete"

ان نصوص كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي محدودة، ولم يقدما تفاصيل أكثر مثل ما جاء في المعايير الأمريكية، التي قدمت تعليمات خاصة لتقييم التثبيتات المادية المتعلقة بالصناعة والنشاطات التالية [1]:

- (908 ASC) شركات الطيران ؛
- (920 ASC) صناعة أجهزة التلفزيون والكوابل ؛
- (930 ASC) المناجم ؛
- (932 ASC) البترول والغاز ؛
- (944 ASC) شركات التأمين.

بالاضافة لما سبق ذكره، وبما اننا نتناول في موضوعنا دراسة حالة شركة سوناطراك (ولكون الطاقة أهم مصدر دخل في الجزائر)، فكان لزاما أن نتناول ملخص عما جاء في المعيار المتعلق بالمناجم أو البترول والغاز، وبما أن الجزائر لم تصدر معيار خاص يهذا النشاط رغم أهميته و أن المعيار الدولي (IFRS 6) الصادر في 2005 لم يكن مفصل بما فيه الكفاية، فاننا نقدم بعض النقاط الهامة والتي جاءت في المعيار الامريكي (SFAS 69) ، ففي نهاية 1970 سمحت

[1] Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Dunod, Paris, 2013, 5em édition, P 295.

الهيئة المحاسبية الأمريكية (FASB) بتسجيل تكاليف الاستكشاف المتعلقة بالبترول وفق ثلاث طرق[1] :

- طريقة محاسبة النفقات كاملة (la méthode des full expense accounting (FE)) : والتي وفقها يتم تسجيل تكاليف الاستكشاف في حساب النفقات.
- طريقة محاسبة الجهود الناجحة (la méthode du successfull effort accounting (SE)) : والتي سمحت بتسجيل التكاليف التي أفضت الى اكتشاف فقط في حساب التثبيتات.
- طريقة حساب التكاليف كاملة (la méthode du full costing (FC)) : والتي سمحت بتسجيل كل تكاليف الاستكشاف في حساب التثبيتات. إن هذه الطرق ليست محايدة ولذلك فان الشركات الكبرى البترولية تطبق طريقة (SE) والتي تقلل من النتيجة، بينما اختارت الشركات الصغرى طريقة (FC) لكونها تعظم النتيجة، ولكن بعد ازمة البترول 1970 في السبعينات تم الاعلان عن المعيار (SFAS 19) في 1977 والذي اختار طريقة (SE) كطريقة وحيدة، وفي 1982 أصدر(FASB) المعيار (SFAS 69) والذي اعتمد بالاضافة الى طرق التكلفة التاريخية السابقتين (FC) و(SE) مبدأ تحيين قيمة الاحتياطي.

❖ الجدول رقم (**01-01**) يلخص أهم الفوارق بين المعايير الثلاثة (SFAS 69 . IFRS 6 . SCF) في :

البيان	**المعيار** SFAS 69	**المعيار** IFRS 6	SCF
تاريخ اصدار المعيار	1982	2005	لايوجد نص
عدد الصفحات	44	4	لايوجد نص
النشاط المعني	البترول والغاز	المناجم	لايوجد نص

من اعداد الباحث.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في تعريف التثبيت العيني

التثبيت العيني : هو أصل عيني تحوزه الوحدة الاقتصادية من أجل الإنتاج أو لتقديم الخدمات، أو الإيجار للغير أو للاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المحاسبية المالية.

[1] Christine Noël-Lemaître, Véronique Blum, Yannis Constantinidès, La Normalisation Comptable Internationale Analysee Comme Un Processus Politique. Le Cas de la Prospection et de L'evaluation Des Ressources Petrolieres 2010/1 Tome 16 | pages 147 ISSN 1262-2788. ISBN 9782311001020

2.2 الإعتراف بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

ويعرف بالتسجيل المحاسبي، وهو الاعتراف الرسمي بالأصل أو بالمعاملة في دفاتر الوحدة الاقتصادية، ولقد تطور هذا المفهوم وانتقل من الاعتراف على الأساس القانوني للمعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة (فكان التسجيل المحاسبي بمثابة إحصاء للممتلكات فقط) إلى المفهوم الاقتصادي والمالي. بل أكثر من ذلك فقد أعطيت الأولوية والأفضلية للحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني في المعايير المحاسبية الدولية، فلقد ارتبط التسجيل في حسابات الميزانية بالمنافع الاقتصادية.

أولا : شروط الإعتراف بالتثبيتات العينية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي(IAS 16)

لمعرفة المزيد نتعرض لما جاء في الاعتراف بالتثبيتات المادية سواء في النظام المحاسبي المالي أو في المعايير المحاسبية الدولية وبعدها نستخرج الفوارق ونستنتج أثر ذلك على القوائم المحاسبية المالية في التالي :

1) الإعتراف حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل :

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان ؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة. [1]

2) الإعتراف حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

شروط الإدراج في حساب الأصول يسجل في الأصول إذا وفقط كان :

- من المحتمل أن تؤول المنافع الاقتصادية المستقلة المرتبطة به إلى كيان ؛ **و**
- تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة. [2]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالإعتراف بالتثبيتات

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالاعتراف بالتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 3.121، ص8.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 746.

أ- النظام المحاسبي المالي

نلاحظ تناقض في نص المادة فلقد بدأ بالفرع قبل الأصل، فاعترف أولا بأنه تثبيت ثم أراد أن يدرجه ضمن الأصول " يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل"، وكان من المفروض أن نتحقق أولا من أنه ضمن الأصول، ثم نبحث هل هو من الأصول الجارية أو غير الجارية.

لم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي :

نقول التثبيتات المادية كترجمة (immobilisation corporelle) عوض عن كلمة الأصول، وهي ترجمة خاطئة لأنها كلمة عامة وشاملة لكافة بنود الأصول ولا تؤدي إلى المعنى الصحيح أو المقصود.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بشروط الإعتراف بالتثبيتات وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

حسب المعيار المحاسبي وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يجب توفر الشرطين مع بعضهما (لأنه استعمل حرف العطف 'و'). لكن حسب النظام المحاسبي المالي فالنص غير واضح، وبالتالي هل يجب توفر الشرطين مع بعض أو واحد فقط يكفي ؟. وهنا يمكن أن تقول أن الاحتمالين ((أو)- و إلا- (الواو) كلاهما محتمل.

الخطأ الثاني : في الشرط الثاني لكل من المعيار والمادة (إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة) وتحديدا في كلمة الأصل، فهنا ما زلنا نتكلم عن شروط الإدراج ضمن الأصول، فهو لم يصنف كأصل بعد.

لم تذكر المادة باقي الخصائص الضرورية للاعتراف بالتثبيت كالمراقبة مثلا.

لم يقدم النظام المحاسبي المالي تفاصيل كما في المعيار الدولي مثل (مصاريف افتتاح محطة جديدة، أو تقديم منتج جديد، كذا المصاريف الإدارية والعامة، لا تدخل ضمن تكلفة حيازة التثبيت إذا كانت لا تخصه مباشرة، أو لا يمكن حسابها بصورة دقيقة ولا تدخل في تكلفة حيازتها المصاريف الممتدة من نهاية تركيبه إلى بداية استغلاله).[1]

أن كل من المعيار (16) والنظام المحاسبي المالي يصران على أهمية وضرورة استعمال المحاسبة التحليلية للتعرف على تكلفة البطالة أو نقص الفعالية وللتقييم الصحيح للتثبيتات، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يصدر حتى الآن مخطط وطني للمحاسبة التحليلية، فلا يمكن أن نتصور تقييم أولي ولا بعدي صحيح للتثبيتات المادية دون محاسبة تحليلية، مما يكون له الأثر البالغ الأهمية على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يقدم تفاصيل مهمة متعلقة بالإفصاح، نجد ان المعيار الدولي أوجب الإفصاح عن أسس القياس وطرق ومعدلات الإهتلاك - إجمالي المبلغ المرحل – الإهتلاك التراكمي- خسائر انخفاض القيمة - التسويات ...[2]

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Collection Synthex, Paris, 2008, P 88.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 757.

- أهم الفواق مع (US GAAP) المعيار الأمريكي " فرق سعر الصرف"

فحسب (143 FAS) المعيار الأمريكي للتثبيتات المادية : فإن فرق سعر الصرف ربح أو خسارة، الناتجة عن فرق في سعر التثبيتات المماثلة المتبادلة ليس مسموح بتسجيلها، لكن حسب المعيار الدولي يجب ومن الضروري تسجيلها.[1]

ثالثا : النص المقترح من الباحث في الإعتراف بالتثبيت

تدرج الأصول في حسابات التثبيت العيني أو المعنوي اذا وفقط كان:

- أن يكون الأصل معروف؛ **و**
- من الممكن تقييم تكلفته بصورة صادقة ؛ **و**
- من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الوحدة الاقتصادية ؛ **و**

تحت مراقبة الوحدة الاقتصادية.

3.2 تجزئة التثبيتات المادية إلى مركبات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

إن من أكبر التحديات والمشكلات التي كانت تواجه الوحدات الاقتصادية وتعاني منها هي تجزئة التثبيتات المادية إلى مركبات، حيث كانت تسجل المركبات كمصاريف، تتحملها سنة واحدة، وبالتالي تنقص من النتيجة الخاضعة للضريبة من جهة، ومن جهة أخرى هذه الممارسة لا تشجع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار نتيجة للفهم القاصر للمهنيين والمسيرين للهدف الذي من أجله تم تغيير هذه المركبات. وجاءت كل من المعايير الدولية ثم النظام المحاسبي المالي لتقدم إجابات وحلول للتساؤلات، وكذلك تفاديا لمبلغ المصاريف الكبير الذي كانت تتحمله الشركة وحتى إدارة الضرائب والمساهمين بدرجة أكبر جراء الممارسات المحاسبية الخاطئة والمخطط الوطني المحاسبي المحدود :

ما هي التثبيتات القابلة للتجزئة أولا، وما أهم المركبات، ثم كيف يتم تجزئتها إلى مركبات وعلى أي أساس ؟.

فحسب المعايير الدولية المركب هو جزء هام من الأجزاء المكونة للتثبيت المادي والتي لها استعمال مختلف، أو التي تنتج منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة عن باقي الأجزاء الأخرى المكونة للاستثمار. فكلما كان التثبيت المادي كبير وذو قيمة معتبرة، ويحتوي على أجزاء مهمة، والتي يمكن فصلها عن الاستثمار الرئيسي، وخاصة إذا كان كل جزء من هذه الأجزاء له مدة حياة اقتصادية أو نفعية تختلف عن الاستثمار الرئيسي، ففي هذه الحالة وجب على المؤسسة تسجيل كل جزء على حدى، واهتلاك كل واحد حسب المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتمل تحقيقها.[2]

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Normes IAS/IFRS, Ed D'organisation, Paris, 2004/2005, Deuxieme édition, P 186.

[2] Pascal Barneto, Normes IFRS Application Aux Etats Financiers, Dunod, 2em edition, P 121.

الإشكالية الثانية التي يعاني منها الممارسين هي مصاريف الصيانة والإصلاح، فهناك العديد من التثبيتات التي تتطلب عمليات صيانة وإصلاح، وفي بعض الأحيان تغيير لبعض قطع الغيار، ولذلك فان المعيار (IAS 16) التثبيتات المادية يفرق بين حالتين المصاريف والمركبات، فالمصاريف المنفقة لصيانة الدورية للتثبيتات لا تدخل في تكلفة التثبيت مثل :

- مصاريف اليد العاملة لصيانة التثبيت ؛
- المواد المستهلكة ؛
- بعض قطع الغيار الصغيرة. [1]

أولا : شروط تسجيل المركبات في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

سنتطرق من خلال التعاريف التالية للمركبات الى أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) المركبات حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية): جاء عن المركبات تحت العنوان التالي : تطبيق المبادئ الآتية لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها : يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات.

تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات :

- إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة ؛
- تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة". [2]

2) المركبات حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

لا تعترف المنشأة بالمبلغ المسجل في بند الممتلكات والمصانع والمعدات بتكلفة الأجزاء الصغيرة التي غالبا ما تتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة. (الفقرة 12). قد تتطلب أجزاء بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أن يتم استبدالها خلال فترات منتظمة. في (الفقرة 8) يعترف بالبنود مثل قطع الغيار والمعدات المستقلة ومعدات التخديم وفقا لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات وبخلاف ذلك يتم تصنيف هذه البنود على أنها مخزون". [3]

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op. Cit, P 87.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 4.121 ، ص8.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 747.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالمركبات

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالمركبات سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

نلاحظ ان هناك خطأ في العنوان بحيث أنه تكلم عن تجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها، لكن يقصد به التثبيتات العينية خاصة، وهذا ما نلاحظه في متن النص (حيث تناول التثبيتات ذات القيمة الضعيفة وقطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات، وكذا التثبيتات المرتبطة بالبيئة وبالأمن) وليس الأصول العينية لأن من الأصول العينية كذلك (المخزونات والصندوق .....) والتي لا ينطبق عليها النص.

إن الفقرة الأولى لا يمكن أن تكون ضمن هذه المادة المتعلقة بتطبيق المبادئ التجميع والفصل بين التثبيتات المادية، ذلك لأنها تتكلم عن حالة خاصة أين يسجل العناصر ذات القيمة الضعيفة ضمن الأعباء.

كما نلاحظ أن هذه المادة لم تحدد عتبة لهذا المبلغ إلا في مادة أخرى (ب 000 30 دج خارج الرسوم كأعباء قابلة للخصم من السنة المالية المتصلة بها).[1] لكن هذا النص أخلط الأوراق وجعل آراء المسيرين تتضارب فهو لم يبين : تاريخ بداية تطبيق هذا النص لأن آخر سنة إعادة التقييم كانت في 1996، ولأن أغلب المؤسسات الجزائرية تثبيتاتها قديمة تمت حيازتها بأسعار زهيدة، ولم تتعرض لعملية إعادة التقييم منذ 1996، وبالتالي فان عدد كبير من التثبيتات الحالية قيمتها أقل من000 30 دج !.

في نص المادة (الفقرة الثانية) ذكر قطع الغيار، ولكن لم يوضح هل أنه يجب تغييرها (القطع الغيار) على فترات منتظمة أي اعتباره كمركب يستبدل أم ماذا ؟. وبالتالي نقول أن هذه المادة تتكلم على العموم، وهذا غير مقبول لأننا من المفروض أن نتكلم على قطع الغيار التي يمكن استبدالها على فترات منتظمة (كمركبات للتثبيتات كما في المعيار الدولي 16) وليس على كل أنواع قطع الغيار الأخرى.

إن الشرط الأول عام وغير واضح (تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى) وغير مفهوم. كما أن أعمال الصيانة الكبرى الدورية تسجل كمركب للتثبيت الرئيسي حتى وان لم يتم تغيير بعض قطع الغيار.

لم تتناول المادة تكلفة الاستبدال كما في المعيار الدولي (16) في الفقرة (12) (حيث تناول حالة استبدال الجدران الداخلية للمبنى والذي يتم الاعتراف به ضمن التثبيتات بتكلفة الاستبدال بشرط تلبية شروط الاعتراف).[2]

الملاحظة الأخرى إن في الفقرة الثالثة خطأ في (تعالج مكونات أصل) لأنه يتكلم في الحقيقة عن مكونات التثبيتات المادية وليس مكونات أصل.

---

[1] الجمهورية الجزائرية ، الأمر رقم 09 – 01 ، المؤرخ في 22 جويلية 2009 ، المتضمن قانون ا لمالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44، المادة 5، ص4.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 747.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

نلاحظ ان هناك تناقض في النص حيث أنه من جهة يتكلم عن "لايعترف" ومن جهة أخرى "فهو مبلغ مسجل"، وكذلك نشير الى مشكلة الترجمة للمصطلحات من اللغة الانجليزية الى اللغة العربية" كالمنشأة، المشروع ...".

كما نقول تعتبر التثبيتات المادية عوض عن كلمة الممتلكات والمصانع والمعدات كترجمة (immobilisation corporelle) وهي ترجمة لغوية خاطئة، لأن الممتلكات والمصانع والمعدات هي بعض من العناصر المكونة للتثبيتات المادية، ومن جهة أخرى كلمة الممتلكات تتناقض مع مبدأ تغليب الجوهر والحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بشروط تسجيل المركبات وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

بالرغم من أن المعايير المحاسبية أكثر تفصيل، إلا أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي لم يحددا المبلغ الأدنى، أو نسبة معينة تعتبر كعتبة الأهمية لاعتبار العنصر المستبدل (كقطع الغيار أو أعمال الصيانة) كمركب، وإدراجه ضمن التثبيتات العينية، ولكن ترك أمر المبلغ الأدنى غير مضبوط من شأنه أن يعقد ويعيق عملية التطبيق، حيث أن فتح باب الاجتهاد لتجزئة التثبيتات من شأنه أن يوجد اختلافات كبيرة بين الممارسيين والمهنيين المحاسبين مما يؤثر سلبا على نوعية وشكل القوائم المحاسبية المالية.

ويبقى السؤال مطروح خاصة المتعلق بالجانب الجبائي (مع مديرية الضرائب) فهل تقبل بالمركبات أم لا وما المبلغ أو النسبة الأدنى للمركب ؟".

إن أغلب التثبيتات المادية في الوحدات الاقتصادية الجزائرية لا تتجاوز قيمتها 000 30 دج (معدات وأدوات، تجهيزات المكتب، إعلام آلي،...) ولكن تسجيلها ضمن المصاريف لا يعفي المؤسسة من تسييرها ومتابعتها خارج الميزانية بأن يكون لها تطبيقات (اعلام آلي) تبين عدد وبيان ومبلغ وتاريخ الاقتناء لكل عنصر، ومكان تواجده.

لا شك أن تطبيق هذه القاعدة سلاح ذو حدين يؤثر على شكل ومحتوى القوائم المحاسبية المالية فقد تختفي بعض الحسابات هذا من جهة، ومن جهة أخرى قد يكلف المؤسسة مصاريف إضافية تخص متابعة وجرد هذه العناصر.

إن تحديد عتبة الأهمية بمبلغ (000 30دج)[1] غير موفق حسب رأيي، ذلك لأن الشركات يختلف حجمها وطبيعة نشاطها وكان من الأولى أن تكون عتبة الأهمية نسبة مئوية من مجموع الحساب.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بالمركبات

تطبيق المبادئ الآتية لتجزئة التثبيتات العينية :

تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية في الحسابات على شكل مركبات للتثبيتات المادية :

[1] الجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 09- 09 - ، المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 ، المتضمن قانون ا المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78، المادة 8، ص5.

- إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكانت الوحدة الاقتصادية تعتزم استخدامها لأكثر من سنة محاسبية مالية واحدة.
- وقد تتطلب أجزاء بعض التثبيتات المادية أن يتم استبدالها على فترات منتظمة.
- تعالج مكونات تثبيت كما لو كانت مركبات إذا كانت مدة الانتفاع بها مختلفة عن مدة الانتفاع بالتثبيت الأساسي أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.
- حالة خاصة : يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة (تحدد بنسبة أو مبلغ، مثلا أقل من 000 30دج) كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المحاسبية المالية التي تم حيازتها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات عينية.

4.2 الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

لقد فرض المحيط الاقتصادي والمالي، وتحت ضغط المنظمات الاجتماعية الدولية على الهيئات التشريعية والوحدات الاقتصادية مراجعة الكثير من أولوياتها (تحقيق أكبر ربح ممكن) مبادئها وسياساتها، ومن بين أهم التوجهات الجديدة للمنظمات السياسية والاقتصادية الدولية، والمحلية اهتمامها بالجانب البيئي وحماية المحيط، ومحاولتها المساهمة في التقليل من التلوث بتشجيع الاختراعات الجديدة الصديقة للبيئة مرة، وبتخصيص تحفيزات جبائية مرة أخرى.فمركب الأمن وحماية المحيط رغم أنه لا يساهم في جلب منافع اقتصادية مستقبلية مباشرة، ولكن يسجل كمركب للتثبيتات المادية لأنه يسمح للمؤسسة بالحصول على منافع اقتصادية من تثبيتات أخرى (تقليل من التلوث، أو تخفيض جبائي)، أكثر من المستوى الذي يمكن أن تحققه بدون وجود هذه التثبيتات أي مركب الأمن وحماية المحيط. [1]

أولا : الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16) لمعرفة هل اتفقا أم اختلفا كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16) بخصوص الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن سنتطرق إليه من خلال التالي :

1) تعريف الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية، إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.[2]

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Op. Cit, P 87.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 4.121، ص8.

2) تعريف الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

في (الفقرة 11) من المعيار الدولي قدم التعريف التالي : يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة وهذا التملك لهذه الممتلكات وإن كان لا يزيد مباشرة في المنافع الاقتصادية فانه يمكن أن يكون ضروريا للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلا للاعتراف به كأصل.[1]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS16)، نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

نقول تعتبر من المركبات عوض عن كلمة (تعتبر من الأصول) لأنها عامة وشاملة لكافة بنود الأصول ولا تؤدي المعنى الصحيح. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان نص المادة لا يؤدي المعنى المطلوب كون أنه في حالة لم يتحقق الشرط أي لم يسمح برفع المنافع الاقتصادية .." فانه لا يعتبر الأصل من التثبيتات ولكن يبقي ضمن الأصول الأخرى وهذا غير صحيح لأن العنصر المرتبط بالبيئة وبالأمن إذا لم يحقق الشرط فانه يسجل ضمن المصاريف وليس ضمن الأصول.

فعوض عن ما جاء في المادة (إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى) نقول" إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية للتثبيتات المادية الأخرى المرتبطة بها "وذلك لأنه في الأصل يتم اقتناء هذه المعدات ليتم تركيبها على معدات إنتاج معينة للتقليل من الأخطار المرتبطة بالبيئة والتلوث وبالتالي التقليل من الضريبة على التلوث.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

يوجد خلط في التعريف المقدم باللغة العربية، فهو لا يتطابق مع التعريف المقدم باللغة الفرنسية حيث أنه انتقل من الاعتراف بالتابع أولا إلى الاعتراف بالأساسي، فالاعتراف بأنه من الممتلكات أولا يؤهله لأن يكون من الأصول هذا من جهة، ثم من جهة أخرى نلاحظ أن الشطر الأخير من التعريف غير ضروري وليس بصحيح ويمكن حذفه (وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلا للاعتراف به كأصل).

والترجمة الصحيحة المقترحة حسب النص بالفرنسية تكون كالتالي " يمكن حيازة مركبات للتثبيتات المادية لأغراض مرتبطة بالأمن أو البيئة، وإن كانت لا تزيد مباشرة في المنافع الاقتصادية المستقبلية فإنها يمكن أن تكون ضرورية للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من تثبيتات مادية أخرى مرتبطة بها".

كما نقول تعتبر التثبيتات المادية عوض عن كلمة الممتلكات والمصانع والمعدات كترجمة ل (immobilisation corporelle) لأنها ترجمة لغوية خاطئة، لأن الممتلكات والمصانع والمعدات هي بعض من العناصر المكونة للتثبيتات

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 747.

المادية هذا من جهة، ومن جهة أخرى كلمة التملك لهذه الممتلكات تتناقض مع مبدأ تغليب الجوهر والحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، فالمعايير المحاسبية الدولية تفضل مصطلح المراقبة والانتفاع من التدفقات النقدية أكثر من التملك.

كما ان هناك عدم ضبط للمصطلحات حيث كان من الأولى ان نبين ".. لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من تثبيتات الأخرى..." عوض عن "... لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى..."

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

من أهم التناقضات التي وقع فيها كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي أنهما سمحا في بعض الحالات، بتكوين مخصصات لتوقع التكاليف المستقبلية لإعادة اصلاح بعض الأراضي و ارجاعها لحالتها الطبيعية مثلا. ومع ذلك في المقابل فان كل منهما لم يفرض أي طريقة محددة للاختبار الشامل لآثار الانبعاثات المتعلقة بالنفايات الضارة والجسيمات الدقيقة الأخرى في الغلاف الجوي. فمعظم الشركات تجهل ليس فقط الآثار البيئية لأنشطتها، ولكن أيضا غير قادر على تحديد ضرر منتجاتها اجتماعيا وبيئيا.

لا شك أن عدم وضع قيود محددة، وتفاصيل دقيقة تكون له عواقب وآثار هامة على القوائم المحاسبية المالية نذكر منها :

- إن النص المقدم في النظام المحاسبي المالي ناقص لأن المعيار الدولي (16) أضاف شرطا أساسيا هو :
  يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للاسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة.
- لم تأخذ (المادة4.121) من النظام المحاسبي المالي في الحسبان كذلك عمليات المعاينات الرئيسية أو التفتيش الكبرى (inspection majeur) التي هي عملية " معاينات رئيسية منتظمة بغض النظر عما إذا تم استبدال أجزاء البند، ويتم الاعتراف بالبند ضمن التثبيتات بتكلفة الاستبدال بشرط تلبية شروط الاعتراف. ويتم إلغاء الاعتراف بأي مبلغ مسجل متبقي من تكلفة المعاينة السابقة "[1]. كما جاء في الفقرة (14) من المعيار المحاسبي الدولي.

فمثلا بعض التثبيتات تتطلب عملية مراقبة وتفتيش كبرى مبرمجة « Inspection mageur »، وذلك للتأكد من صلاحية مواصلة عملها، ففي هذه الحالة، حتى وان لم يتم تغيير بعض الأجزاء من التثبيت، فان هذه العملية "المراقبة والتفتيش الكبرى المبرمجة"، يتم إضافة تكلفتها للتثبيت، ويتم إخراج صافي قيمة عملية المراقبة والتفتيش الكبرى السابقة من الاستثمار.[2] وتسجل (VNC) صافي القيمة الباقية من عملية التفتيش السابقة ضمن النفقات.[3]

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 14، ص 748.

[2] Pascal Barneto, Op.Cit, P 122.

[3] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op.Cit, P 87.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن

تعتبر من المركبات التثبيتات العينية المرتبطة بالبيئة وبالأمن، إذا كانت تسمح للوحدة الاقتصادية برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية للتثبيتات المادية الأخرى المرتبطة بها، قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

ويعترف بهذه المركبات إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للتثبيت العيني المرتبط بها عن المبلغ القابل للاسترداد من ذلك التثبيت.

5.2 قواعد خاصة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

لقد اختلفت طريقة التقييم والإدراج في الحسابات من مؤسسة إلى أخرى محليا ودوليا، مما أجبر الهيئات التشريعية والمهنية على وضع قواعد واضحة للتقييم والإدراج، وذلك حفاظا على حقوق أصحاب المصالح (المساهمين) أولا ثم المصالح الجبائية والحكومية الأخرى (محليا)، كما أن هناك حالات خاصة يجب معالجتها حسب ما تقتضيه متطلبات التسجيل المحاسبي.

أولا : شروط وقواعد التقييم في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

سنتطرق من خلال شروط وقواعد التقييم التالية لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) شروط وقواعد التقييم حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

تحت عنوان قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات التثبيتات العينية والمعنوية :

- تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى. ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط بالتي تدرج ضمن هذه التكاليف[1].

  إن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى .
- تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تحديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 5.121، ص8.

2) شروط وقواعد التقييم حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

المعيار المحاسبي الدولي عدد بالتفصيل التكاليف التي تدرج في تكلفة التثبيت المادي في (الفقرة 16 و17و18) نذكر منها خاصة : تكاليف التفكيك وتكلفة اختبار التثبيت المادي.

وعدد المعيار بالأمثلة التكاليف التي لا تدرج في تكلفة التثبيت المادي في (الفقرة 19و 20 و 21 ،22). نذكر منها (الفقرة 19 و20) :

- تكلفة افتتاح مرفق جديد ؛
- تكلفة تقديم منتج جديد(بما فيها تكلفة الترويج له) ؛
- تكلفة نقص الفعالية ؛
- الخسائر التشغيلية الأولية.

و(الفقرة 21) مثلا : تهيئة أرض مبنى كموقف للسيارات حتى يتم البدء بالإنشاء.

وفي (الفقرة 22) تناول حالة الشراء بالتقسيط.

أما في (الفقرة 23 و 24) : تناول حالة التثبيتات المتبادلة وذكر حالة ما إذا كانت المعاملة ذات جوهر تجاري أي "تغيير في التدفقات النقدية المستقبلية نتيجة المبادلة".[1]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بشروط وقواعد التقييم

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بقواعد التقييم للتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو في المعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

الملاحظ أن هناك عدم وضوح وخطأ في الترجمة للفقرة الأولى من نص هذه المادة، وخاصة في الشطر الأخير الذي يمكن الإستغناء عنه وحذفه لأنه إعادة (بالتي تدرج ضمن هذه التكاليف) فمن المفروض أن يكون النص بالعربي مطابق لما جاء في النص بالفرنسية.

كما ان هناك خلط وعدم وضوح في هذا النص المتعلق بالتفكيك وكان من الأولى أن تكون العبارة التالية بين قوسين (..عند انقضاء مدة الإنتفاع بها أو كلفة تجديد موقع...) لأنها شرح لتكلفة التفكيك.

إن الفقرة الأخيرة في هذه المادة غير واضحة فلم تبين طريقة ولا معدل التحيين المعتمد لحساب تكلفة التفكيك.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

لم يبين طريقة التحيين ولا معدل التحيين المعتمد لحساب تكلفة التفكيك.

إن المعيار الدولي يعتمد أكثر على إعطاء أمثلة للحالات الممكنة وكان من المفروض أن يكون مفصل وشامل.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 748. 749 .750.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بشروط وقواعد التقييم وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

نلاحظ من نص النظام المحاسبي المالي غير الواضح (مقارنتا بالمعيار الدولي 16) أنه :

- لم يبين بالتفصيل التكاليف التي تدرج في تكلفة الإقتناء المنسوبة للتثبيت.
- أن الرسوم المدفوعة ليست كلها تدرج ضمن التثبيتات، ولكن كان من الأولى أن تكون الرسوم المقصودة واضحة كما في المعايير (IAS 16) الذي بين استثناء الرسوم غير المسترجعة وهذا الأصح.
- لم تأخذ مواد القانون المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي حالة "حيازة تثبيت والتسديد يتم على دفعات مستقبلية" كما في المعيار الدولي (IAS 16) (حيث أنه يجب تحيين تلك الدفعات والفرق بينها وبين سعر البيع العادل يسجل في حسابات النفقات المالية).
- الملاحظ أن كل من المعيار (16) والنظام المحاسبي المالي يصران على أهمية استعمال المحاسبة التحليلية للتعرف على تكلفة البطالة أو نقص الفعالية، الا أن النظام المحاسبي لم يصدر مخطط للمحاسبة التحليلية حتى الآن !.
- التقييم الأولي للتثبيتات في حالة التبادل : أن المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي قد ضبط حالة حيازة تثبيت عن طريق مبادلته بأصل غير نقدي أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، فيتم تسجيلها بالقيمة العادلة، وإذا كان غير ممكن الحصول على القيمة العادلة فيتم تسجيل التثبيت بالقيمة الصافية للتثبيت المتخلى عنه.

لكن المعيار الدولي قدم تفاصيل أكثر أهمية حيث يتم تقييم التثبيت المادي المتحصل عليه بالقيمة العادلة إذا :[1]

- عملية مبادلة الغرض منها تجاري (وذلك بهدف تجنيب الوحدات تسجيل أرباح غير واقعية نتيجة عملية مبادلة ليس لها أثر اقتصادي حقيقي) ؛
- يمكن تقييمها بطريقة صحيحة، ويمكن معرفة القيمة العادلة للأصل المتحصل عليه والذي تم التخلي عنه ؛

ففي هذه الحالة تؤخذ وتسجل الأصل الجديد بالقيمة المتبقية للأصل الممنوح.

أهم الفوارق مع (US GAAP) المعيار الأمريكي :

حسب (143 FAS) المعيار الأمريكي للتثبيتات المادية إن فرق سعر الصرف ربح أو خسارة، الناتجة عن فرق في سعر التثبيتات المماثلة المتبادلة، ليس مسموح بتسجيلها، لكن حسب المعيار الدولي يجب ومن الضروري تسجيلها[2]، أما النظام المحاسبي المالي فلم يتعرض لهذا.

- وكنتيجة لماسبق ذكره من النقائص يتبين لنا أن الأثر سوف يكون كبيرا على محتوى القوائم المحاسبية المالية سواء فيما يخص تقييم وتسجيل التثبيتات وخاصة إذا علمنا أن المحاسبة التحليلية التي تعتبر أهم أداة للتقييم غير مستعملة في الوحدات الإقتصادية الجزائرية الكبرى ومنها سوناطراك.

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op. Cit, P 88.

[2] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 186.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بقواعد التقييم

تدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف الإقتناء ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى.

ولا تدرج ضمن تكلفة التثبيت : المصاريف العامة، والمصاريف الإدارية ومصاريف الإنطلاق في النشاط.

6.2 النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

في كثير من الأحيان تتطلب بعض التثبيتات المادية عمليات تجديد وترميم أو حتى تطوير، أي تكاليف إضافية تتحملها المؤسسة بعد اقتنائها للتثبيتات، وقد اختلف في تسجيلها المحاسبي فهل تلحق بالتثبيت المعني أم تعتبر من المصاريف ؟، ولضبط هذا النوع من التكاليف والمعاملات والتي لم يكن عليها إجماع من المسيرين والمحاسبين الماليين وحتى إدارة الضرائب (محليا)، فلقد حاولت كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي ضبط شروط محددة لكيفية احتساب هذه التكاليف ولتسجيلها محاسبيا في دفاتر المؤسسة الإقتصادية. ونظرا لأهمية الموضوع ولضبط النفقات، وكذا للإجابة على تساؤلات الممارسين لمهنة المحاسبة خاصة : ما هو الحد الفاصل بين النفقة والتثبيت ؟.

أولا : النفقات اللاحقة في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

تمت مناقشة هذا الموضوع من قبل أطراف عديدة وتم ضبطه في المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، ولمعرفة المزيد من التفاصيل سوف نستعرض أهم ما جاء في كل منهما في التالي :

1) النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات : تدرج في حسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل. وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل.

والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال :

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية ؛
- تغيير قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان ؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف الإنتاجية المعلنة سابقا تخفيضا جوهريا.

2) النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات حسب المعيار الدولي (IAS 16)

حسب المعيار المحاسبي الدولي (الفقرة **23–24**) والتي تم تعديلها لاحقا : يعترف بالنفقات اللاحقة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل فقط عندما تؤدى تلك النفقات إلى تحسين ظروف الأصل إلى مستوى يتعدى الأداء النمطي. ومن الأمثلة على التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية :

- تعديلات في بند من التجهيزات تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي، ويشمل ذلك زيادة طاقة الأصل.
- تحسين أجزاء الآلة وذلك لتحسين جودة المخرجات بشكل جوهري.

تطبيق عمليات إنتاج جديدة تحقق تخفيضا كبيرا في تكاليف التشغيل المقدرة من قبل.[1]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار(IAS16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ– النظام المحاسبي المالي

هناك عدم وضوح في متن هذه المادة : ففي الشطر الأول من هذه المادة (تدرج في حسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية) والمعنى المطلوب هو : أن النفقات اللاحقة التي تمكن فقط من استرجاع مستوى نجاعة الأصل لا تسجل ضمن التثبيتات، والشرط المطلوب لكي تسجل ضمن التثبيتات أنها يجب أن تزيد وترفع من مستوى نجاعة التثبيت (تحقق تدفقات نقدية أكثر من تلك التي كان يحققها التثبيت من قبل هذا التغيير).

النص يتكلم على النفقات اللاحقة التي ترفع من مستوى نجاعة التثبيتات المعنوية والعينية وهذا غير صحيح، لأنه في الحقيقة هذه النفقات تخص التثبيتات العينية أكثر وبدرجة أقل التثبيتات المعنوية فهو يتكلم على تعديل وحدات الإنتاج تحسين نوعية الإنتاج وتغيير لقطع غيار الماكينات وهذا لا يصلح إلا للتثبيتات العينية فقط.

أن هناك شرط غير ضروري في نص هذه المادة : " وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول" ذلك لأن أي نفقة تلحق بقيمة التثبيت سوف تزيد من قيمته المحاسبية فالرفع من القيمة المحاسبية لا يعني بالضرورة زيادة المنافع الإقتصادية أي تحقيق تدفقات نقدية أكثر، والمطلوب أن يكون الشرط هو أن تزيد من المنافع الإقتصادية.

ب– المعيار المحاسبي الدولي

إن المعيار الدولي 16 قد تم مراجعته عدة مرات ويكفي أن نشير الى أن نص هذه (الفقرة 23 و24) قد تم تغيير محتواهما في النسخة التي تم مراجعتها دوليا (IASB) وحتى في الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي.

إن المعيار لم يبين بالتفصيل التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الإقتصادية المستقبلية ولكن اكتفى بتقديم أمثلة فقط وهي بعدد ثلاثة[1].

[1] www. International Financial Reporting Standards (IFRS) Seminar in Arabic, consulte le 20-9-2016 à 12.52H.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

رغم أن نص (الفقرة 23 و24) من المعيار 16 قد تمت مراجعتهما دوليا الا أن النظام المحاسبي المالي ما زال يعتبرها سارية المفعول.

إن كل من النظام المحاسبي المالي والنص القديم للمعيار الدولي لم يقدما لائحة واضحة تبين بالتفصيل التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الإقتصادية المستقبلية ولكن اكتفوا بتقديم أمثلة فقط وهي بعدد ثلاثة، وتركت الحرية للوحدة الإقتصادية لالحاق التكاليف بالتثبيتات، رغم أنه موضوع هام ومفصلي بالنسبة لدائرة الضرائب وللمساهمين أخرى، فالحاق التكاليف بالتثبيتات يشكل مبلغ خاضع للاهتلاك وبالتالي قد يشكل لدائرة الضرائب تهرب ضريبي، كما يشكل احتياطي وهمي، وتبقى العديد من الأسئلة مطروحة نذكر منها ما نسبة الإهتلاك المتعلقة بهذه التكلفة الملحقة؟.

إن نص المعيار الدولي القديم أكثر وضوحا من النظام المحاسبي المالي حيث يخصص هذه التكاليف التي تلحق بالأصل ويجعلها مرتبطة أكثر بالتثبيتات المادية فقط كما في نص المعيار.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في التعريف بالنفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات

تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية في الحسابات كعبء من أعباء السنة المحاسبية المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل فقط.

وتدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية في الحسابات في شكل مركب وتضاف إلى قيمة التثبيت العيني إذا وفقط كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة الإقتصادية تفوق مستوى النجاعة الأصلي للتثبيت.

والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال :

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية ؛
- تغيير قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الوحدة الإقتصادية ؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف الإنتاجية المعلنة سابقا تخفيضا جوهريا.

7.2 إعادة التقييم بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

نظرا لهيمنة وسيطرة الدولة على القطاع الإقتصادي في الجزائر، فلقد كانت عملية إعادة التقييم للتثبيتات، خاضعة لايرادة الدولة طوال السنوات الماضية، فأجريت ثلاث عمليات إعادة التقييم، كان آخرها سنة 1996، ومنذ ذلك التاريخ لم يسمح للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية بإجراء هذه العملية، إلى أن جاء النظام المحاسبي المالي ليرسخ معنى جديد وهو إجراء عملية إعادة التقييم كلما دعت الضرورة وبطريقة انتظامية، وذلك لإظهار القيمة الحقيقية للمؤسسة

[1] www.NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 16 (RÉVISÉE EN 1998), Consulte le 20-9-2016 à 12.00H.
Journal officiel de l'Union européenne, L 261/113, 13.10.2003.

الإقتصادية، هذا على المستوى المحلي أما على المستوى الدولي فان عملية إعادة التقييم " فبعكس الرأي المحاسبية التقليدية المعتمدة على التكلفة التاريخية، فان العديد من المعايير المحاسبية الدولية تحث على التقييم بالقيمة العادلة"[1].

مما أدى إلى ظهور اختلافات في التقييم، ما يؤثر في محتوى القوائم المالية وفي حجم الوحدات الإقتصادية، حيث تطلب وضع ضوابط وشروط محددة للحد من التباينات والإختلافات بين الوحدات الإقتصادية محليا ودوليا، وهذا ما نناقشه في التالي :

أولا : إعادة التقييم في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

سنتطرق من خلال شروط وقواعد إعادة التقييم لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) إعادة التقييم حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

تقييم التثبيتات معالجة أخرى مرخص بها : يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

إعادة التقييم : يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة. تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.[2]

لقد عرف النظام المحاسبي المالي القيمة الحقيقية[3] : المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

2) إعادة التقييم حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16)

إعادة التقييم : بين في الفقرة 29 "تختار المنشأة اما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من **الممتلكات والمصانع والمعدات** [4] بعد الإعتراف الأولي بالأصل يجب أن يظهر بند **الممتلكات و المصانع والمعدات** بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة.

---

[1] C.Hoarau, R.Teller, Op.Cit, P 17.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 20.121 و 21.121، ص10.

[3] المرجع السابق، الملحق 3، ص87.

[4] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 752.

ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقرير.[1] كما تناول في الفقرة 35 "كيفية تسجيل عملية إعادة التقييم ."

كما تناول في الفقرة 37 شرط إعادة تقييم كل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.

وبين أصناف التثبيتات في الفقرة 38.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة باعادة التقييم :

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة باعادة التقييم التثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن الفقرة الأولى غير واضحة من " يرخص للكيان....إلى.. مبلغها المعاد تقييمه" عكس ما جاء في المعيار الدولي (16) الذي بين بأن نموذج إعادة التقييم هو طريقة محاسبية يمكن للوحدة الإقتصادية اختيارها. فكما جاء في المعيار على أنه "هو اختيار ممنوح للمؤسسة وليس مفروض عليها، وفي حالة ما إذا أرادت تطبيقه فيجب تطبيقه على كل الفئة من التثبيتات.[2] فالفئة هي تجمع الإستثمارات التي لها طبيعة متماثلة أو استعمال مماثل في المؤسسة "على سبيل المثال فئة الأراضي، فئة المعدات، وأما وتيرة إعادة التقييم فتضبط حسب حركة أسعار الأصول.

إن الشطر الثاني من التعريف المقدم لإعادة التقييم غير واضح ذلك لأنه لم يوضح أن عملية إعادة التقييم تخص كل من التثبيت المادي واهتلاكه المتراكم وكذا خسائر القيمة المتراكمة (وليس اللاحقة) وتكون العملية كالتالي :

القيمة العادلة للتثبيت المادي – الإهتلاك المتراكم المعاد تقييمه – خسائر القيمة المعاد تقييمه

هناك اختلاف كبير في المصطلحات بين النص بالغة العربية والفرنسية، ففي النص باللغة الفرنسية يتكلم عن القيمة العادلة بينما يتكلم في النص العربي عن القيمة الحقيقية والمعروف أن القيمة العادلة غير القيمة الحقيقية.

إن القيمة العادلة وهي القيمة السوقية لسلعة ما ضمن شروط معينة يجب توفرها في المتعاملين والسوق وحتى في المعاملة.

أما القيمة الحقيقية لسلعة ما فهي بمقدار المنفعة المرجوة من تحقيقها " حيث يتم التركيز على المنفعة أكثر من السعر".

إن التعريف المقدم للقيمة الحقيقية باللغة العربية لا يخلو من الأخطاء اللغوية المتعلقة بالترجمة وخاصة كلمة (**أو** خصوم منتهية) غير مفهومة والترجمة الصحيحة المقصود هو إطفاء التزام أو دفع المستحقات.

نشير إلى خطأ في كلمة التثبيتات المعينة والتي يقصد بها التثبيتات المعنية " concernées " حسب النص باللغة الفرنسية.

---

[1] المرجع السابق، (الفقرة 31) ، ص 751.

[2] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op. Cit, **P 140.**

يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات حسب (المادة 185)[1] عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس (5) سنوات، وهذا عكس ما جاء به النظام المحاسبي المالي ومبادئ المحاسبة، حيث من المفروض أن يتم إلحاق فائض القيمة بحسب وتيرة اهتلاك التثبيت المعني حتى تحقق هذه المادة مبدأ العادلة.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

هناك تباين واضح بين النص باللغة الفرنسية والنص باللغة العربية، حيث في النص باللغة العربية **استعمل الممتلكات والمصانع والمعدات** كترجمة للتثبيتات المادية (immobilisation corporelle) وهي ترجمة لغوية خاطئة.

ثانيا : الفوارق المتعلقة باعادة التقييم وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لم يبين النظام المحاسبي المالي أصناف التثبيتات المادية المعنية بعمليات إعادة التقييم كما في المعيار (16) الفقرة 38.

كما ان هناك اختلاف في تعريف القيمة العادلة، فبينما اكتفى المعيار الدولي بالمبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل، أضاف النظام المحاسبي المالي " أو خصوم **منتهية" أي** المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله إطفاء التزام، وهذا ما توصل إليه المعيار (Ifrs13).

لا يوجد اختلاف مع المعيار**(IAS 16)** بحيث (القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي) سمح باستخدام أحد النموذجين[2] :

- نموذج التكلفة : تسجيل البند بالتكلفة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم ومتراكم خسائر انخفاض القيمة.
- نموذج إعادة التقييم : يسجل البند بقيمة إعادة التقييم والتي تمثل القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الإهتلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم، ويشترط أن يكون بالإمكان قياس قيمته العادلةبشكل موثوق.

كما يفرض على الشركات اختيار طريقة محاسبية إما :

- طريقة التكلفة ؛
- أو طريقة إعادة التقييم والتي يجب تطبيقها على كل عناصر الفئة الواحدة من فئات التثبيتات المادية.

أهم الفوارق مع **(US GAAP)** المعيار الأمريكي(143 FAS)

"أن طريقة إعادة التقييم ليست مسموحة إلا في حالات تجميع الشركات"[3].

لا شك أن عدم تمكن الوحدة الإقتصادية الجزائرية من تطبيق اختيار نموذج إعادة التقييم له أثر كبير على الشفافية والملاءمة وإظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة، وكل ذلك راجع إلى :

- الصعوبات الميدانية حيث لا يوجد مؤسسات متخصصة في التقييم.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 44، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص5.

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية، عمان الاردن، 2009، الطبعة الثانية، ص255.

[3] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 183.

- الإقتصاد الجزائري يعاني من التضخم.
- الدينار الجزائري يعاني من تخفيض للقيمة المستمر بالإضافة إلى ذلك فانه ليس بعملة قابلة للتبادل دوليا.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق باعادة التقييم

يدرج كل تثبيت معني بإعادة التقييم في الحسابات بعد إدراجه الأولي، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها المجموع المتراكم لكل من الإهتلاكات وخسائر القيمة المعاد تقييمهما.

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.

تعريف القيمة العادلة: بالمبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله :

تبادل الأصل أو إطفاء التزام بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.

- 8.2 إلغاء الإعتراف بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

لقد تغيرت نظرة المؤسسة الإقتصادية للتثبيتات المادية، فبعدما كان الإعتراف وإلغاء الإعتراف بها مرتبط بالجانب القانوني أي بالملكية من عدمها (إحصاء للممتلكات)، وحرصا على أن تحقق القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة الإقتصادية الخصائص النوعية المطلوبة، فقد أصبح الإعتراف وإلغاء الإعتراف مرتبط أكثر بالجانب المالي وبالضبط بتحقيق منافع اقتصادية أي تدفقات نقدية من استعمال هذا التثبيت أو من خروجه، فإذا كان التثبيت لا يحقق منافع اقتصادية فيجب إلغاء الإعتراف به، وذلك لكي لا تصبح القوائم المحاسبية المالية مقبرة للتثبيتات غير المستعملة ولتعكس بحق الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية.

أولا : شروط إلغاء الإعتراف بالتثبيتات في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 16)

سنتطرق لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي عن شروط إلغاء الإعتراف بالتثبيتات من خلال التالية، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) شروط إلغاء الإعتراف في النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

خروج التثبيت[1] يحذف أي تثبيت عيني أومعنوي من الميزانية عند :

- خروجه من الكيان أو ؛
- عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة و ؛
- لم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 11.121 ، ص9.

2) شروط إلغاء الإعتراف في المعيار المحاسبي الدولي

خروج من الحسابات فحسب المعيار المحاسبي الدولي(16) ذكر في "الفقرة 67."

إلغاء الإعتراف[1] : شروط إلغاء الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات :

- عند التصرف به **أو** ؛

عندما لا يتم توقع أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استخدامه أو التصرف به.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالغاء الإعتراف بالتثبيتات

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالغاء الإعتراف بالتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن ترجمة كلمة (sa sortie) إلى العربية ب "خروجه من الكيان" لا تؤدي المعنى المطلوب، والتي يقصد بها لم يعد يحوزه أو يراقبه الكيان، هذا أولا، ثم أنه غير مقبول قانونيا ولا محاسبيا استعمال كلمة الحذف من الميزانية لأنها تعني في الغالب الغش أو التزوير" بل يجب إجراء عملية محاسبية أي قيدا محاسبيا فلا يمكن الحذف مباشرة من الميزانية" لكن يفضل أن نستعمل كلمة- ترصيد حساب التثبيتات أو نسجل إلغاء الإعتراف به ضمن حسابات المؤسسة.

إن واو العطف تفيد تحقق الشرطين مع بعضهما كما جاء في النص " لا يحقق منافع اقتصادية من استعماله **ولا** من خروجه لاحقا "وبالتالي الشرطين معا، وكان من المفروض تحقق واحدة منهما يكفي. كما ان هناك تكرار في الشرط الثاني والثالث (خارج الإستعمال بصورة دائمة وهي تعني عدم تحقيقه لمنافع اقتصادية).

ب- المعيار المحاسبي الدولي

لقد ترجمة كلمة (sa sortie) إلى "التصرف به" والتي يفهم منه كذلك استعماله (بالإضافة إلى بيعه أو التنازل عنه)، وهذا عكس المقصود فالمعنى المقصود بكلمة التصرف به هو البيع أو التنازل وبالتالي لم يعد يحوزه أو يراقبه الكيان.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالغاء الإعتراف بالتثبيتات وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

نلاحظ أن هناك فرق في استعمال المصطلح (éliminée) و (décomptabilisée) بين النص بالفرنسية للنظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي الإختلاف الثاني أن المعيار (IAS 16) يؤكد أنه[2] :

يجب إلغاء الإعتراف بالقيمة المسجلة عند بيع التثبيت أو التنازل عنه، التبرع به أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو عندما لا يتوقع منافع مستقبلية من التثبيت أو التصرف به، بينما النظام المحاسبي المالي (SCF) يؤكد أن التثبيت العيني لا يتم ترصيده أو إخراجه من القوائم المحاسبية المالية إلا إذا تحقق الشرطان المذكوران معا.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 756.

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص263 .

كما أن هناك تباين واختلاف كبير في الإفصاح حيث أن المعيار الدولي أكثر تفصيل من النظام المحاسبي المالي، فقد تناول المعيار بشيء من التفصيل الدقيق البيانات المحاسبية المالية الواجب الإفصاح عنها لكل صنف من التثبيتات بدأ من الفقرة (73) إلى (79).

مما سبق من الإختلافات يتبين لنا أن الأثر سيكون كبيرا على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في إلغاء الإعتراف بالتثبيتات

يتم إلغاء الإعتراف بالتثبيت العيني أو المعنوي من حسابات الميزانية عند :

- البيع، أو التنازل عنه، التبرع به أو إبرام عقد إيجار تمويلي (يتم التحويل من حساب الى حساب)؛ **أو**
- عندما يكون الأصل خارج الإستعمال بصورة دائمة ؛ **و**

لم تعد الوحدة الإقتصادية تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا.

3. إنخفاض القيمة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)

لطالما عانة الوحدات الإقتصادية من تقييم أصولها وخصومها في نهاية السنة المحاسبية المالية، ونخص بذكر الإهتلاكات، تدهور القيمة أو انخفاضها وكذا طرق التقييم التي كانت محدودة، فكان التقييم بالتكلفة التاريخية الطريقة الوحيدة الاكثر استعمال من طرف المسيرين فبالرغم من أنها كانت تمثل القيمة الأكثر موثوقية الا أنها مع مرور الزمن تصبح لا تعكس القيمة الحقيقية، ولقد جاء هذا المعيار الدولي بهدف ضمان تسجيل الأصول بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد و كذا الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة ويحدد المعيار كذالك الإفصاحات الضرورية.

1.3 الإهتلاكات بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

لقد تغير مفهوم الإهتلاك وصاحب التطور الإقتصادي والمالي فانتقل من المفهوم الجبائي إلى المفهوم الإقتصادي والمالي، فبعد ما كان يحتسب قسط الإهتلاك بمعدل الإهتلاك الجبائي ويسجل في حساب النفقات ابتداء من تاريخ حيازة التثبيت دون النظر إلى بداية الإستغلال أو طريقة الإستغلال التي من المفروض تتحكم في معدل الإهتلاك ،انتقل وظهر مصطلح جديد هو الإهتلاك الاقتصادي بأن يكون معدل الإهتلاك بقدر معدل المنافع الإقتصادية المحقق سنويا، وكذا بأخذه في الإعتبار تاريخ بداية الإستغلال وصافي قيمة البيع المتوقعة أو باقي القيمة في حساب المبلغ القابل للاهتلاك، وكل هذا ليضمن العدالة في توزيع الأرباح وحقوق المساهمين وأصحاب رؤوس المال. ويمكن أن نقول أن " باقي القيمة المحاسبية للتثبيتات المادية غالبا ما تكون تساوي الصفر، ذلك لأن المؤسسة غرضها ليس تجاري خاصة

المؤسسات الإنتاجية، إلا في حالة خاصة بالبنايات (التثبيتات الموظفة، « imo de placement ») فيمكن أن تكون لها قيمة متبقية بعد سنوات استغلالها، تؤخذ في الإعتبار لحساب الإهتلاكات". [1]

أولا : الإهتلاك في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)

لمعرفة المزيد حول أهم ما جاء في كل من النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية عن الإهتلاكات نستعرضه في التالي :

1) تعريف الإهتلاك وطرقه في النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

تعريف الإهتلاك [2] : هو استهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه.

طرق للاهتلاك : إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الإقتصادية التي يدرها ذلك الأصل : الطريقة الخطية' الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

- الإهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.
- الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

2) تعريف الإهتلاك وشروطه في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)

تعريف الإهتلاك: هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدة حياته الإنتاجية[3] .

أما " في الفقرة 49 " فقد بين أنه يتم عادة الإعتراف بتكلفة الإستهلاك لفترة في حساب الربح أو الخسارة إلا أنه في بعض الأحيان يتم استخدام المنافع الإقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل في إنتاج أصول أخرى فتشكل تكلفة الإستهلاك جزء من تكلفة الأصل الآخر ويتم تضمينها في مبلغه المسجل. مثل تضمين استهلاك ورشة في تكلفة تحويل المخزون.

شروط الإهتلاك الإقتصادي[4] :

- يجب استهلاك الممتلكات بشكل منتظم بحيث يوزع الإهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل.

---

[1] www.expertcompta.net/cac, consulte le 10/01/2012.à **12:10.**

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 7.121، ص9.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص753 و 754.

[4] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 260.

- في حالة اختلاف العمر الإنتاجي لبعض أجزاء الأصل يتم تحديد مبلغ الإهتلاك لتلك الأجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى.
- يجب مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري.
- يجب مراجعة طريقة الإهتلاك المستخدمة بشكل سنوي.
- تبدأ عملية اهتلاك الأصل عندما يصبح الأصل جاهز للاستعمال.
- يتم فصل قيمة الأراضي عن المباني وتستهلك المباني فقط.

أن هنالك ثلاثة طرق للاهتلاك[1] "الفقرة 62 " : الطريقة الخطية – التناقصية – أو طريقة عدد وحدات الإنتاج.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالإهتلاكات

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالإهتلاكات سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 36)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن نص (SCF) غير واضح المعنى فالخطأ الأول في نص المادة أن الإهتلاك يخص فقط التثبيتات المادية أو المعنوية وليس كل (أصل عيني أو معنوي) كما جاء في المادة.

هناك غموض واضح وخاصة في الشطر الثاني من التعريف المقدم من (SCF) "إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه". وهنا (إذا كان) يعود على الإهتلاك ، والذي لا يمكن أن يكون مدمجا في القيمة المحاسبية للأصل، حيث أن الإهتلاك يسجل كعبء بينما يسجل الأصل الذي ينتجه الكيان لنفسه في حساب التثبيتات المادية أو المعنوية في الجانب المدين بالمقابل حساب الإيرادات (7) إنتاج المؤسسة لنفسها في الجانب الدائن. وعلى عكس من هذا التعقيد فان نص المعيار الدولي أكثر وضوح حيث لا يمكن أن نسجل الإهتلاك في حساب النفقات مرتين " في المرة الأولى اهتلاك الآلة التي أنتجت تثبيت آخر ثم يتم إدراج الإهتلاك مرة أخرى في تكلفة التثبيت المنتج مرة أخرى أو في تكلفة تحويل المخزون.(هذا الإحتمال الأول).

الإحتمال الثاني اعتبر الإهتلاك يتم حسابه كعبء ويستثنى منه الأصل المنتج داخليا، – " إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه" لكن هذا الإستثناء غير واضح ويحتمل أكثر من معنى فيمكن أن نفهمه على أنه التثبيتات التي تنتجها المؤسسة لنفسها ولكن يصعب تقييمها بطريقة دقيقة وبالتالي لا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات ولا حتى ضمن الأصول لأنها لا ينطبق عليها شرط الإدراج ضمن الأصول لأن الشرط هو إمكانية التقييم.

التناقض الثاني في النص هو في كلمة الأصل، فبما أن شرط إمكانية التقييم غير متوفرة فلا ينطبق عليها شرط الإدراج ضمن الأصول وبالتالي لا يمكن أن نتكلم هنا عن الإهتلاكات ولا يتم الإهتلاك إلا للتثبيتات فقط وليس الأصول بصفة أعم كما جاء في نص المادة السابقة. وبالتالي الإستثناء في النص المادة غير صحيح للمرة الثانية.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 755.

وأما التناقض الثالث في النص حيث تكلمت المادة على أنواع الإهتلاك فقدمت ثلاثة طرق : الخطي – المتناقص – أو وحدات الإنتاج، في حين تكلم في النص عن أربعة طرق وأما الطريقة الرابعة فسماها – الطريقة التزايدية – عوض عن الإهتلاك المتزايد وهذه الطريقة غير واردة في المعايير المحاسبية الدولية فلا جدوى من ذكرها ضمن الطرق!.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى الإهتلاك في حالة الإيجار التمويلي.

كما أنه لم يتعرض إلى الإختلاف بين الإهتلاك الإقتصادي والجبائي، ففي العادة لا يوجد اختلاف بينهما إذا كانت طريقة الإهتلاك تعتمد على الوحدات المنتجة ولكن الإختلاف يكون أكبر في الحالات الأخرى[1] نذكر منها :

حالة الإهتلاك الإقتصادي أقل من الإهتلاك الجبائي أو العكس، ففي هذه الحالة تستطيع المؤسسة تسجيل اهتلاك المخالف « dérogatoire » وذلك لعدم تضييع فرصة التحفيز والتخفيض الجبائي المتاح.[2]

ب– المعيار المحاسبي الدولي

ان النص غير واضح المعنى فالخطأ الأول في النص أن الإهتلاك يخص فقط التثبيتات المادية أو المعنوية وليس كل (أصل) كما جاء في المعيار.

في شروط الإهتلاك الإقتصادي تكلم عن الممتلكات ولكن من المفروض أن يتكلم عن التثبيتات حتى وإن كانت غير مملوكة للمؤسسة كحالة الإيجار التمويلي.

الفقرة 25 إلى 30 الإعتراف اللاحق يتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك لأصل على كل فترة الإستعمال المتوقعة على أساس منتظم يتفق مع سياسة الإهتلاك التي يتبناها المستأجر فيما يتعلق بالأصول المملوكة القابلة للاهتلاك وإذا كان هناك تأكيد بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الإستعمال المتوقعة هي العمر النافع للأصل وخلاف لذلك يتم اهتلاك الأصل على أساس مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالإهتلاكات وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

التعريف المقدم من النظام المحاسبي المالي ناقص ولم يذكر حالة يكون التثبيت مستأجرا.

لا يوجد اختلافات كبيرة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي تفاصيل أكثر لكيفية التعامل مع إدارة الضرائب في حالة الإختلاف بين الإهتلاك الإقتصادي والجبائي، وهذا الغموض من شأنه أن يؤثر على شكل ونوعية القوائم المحاسبية المالية.

فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار و النطاق، نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذالك (النطاق من الفقرة 2 إلى 5)، ونفس الملاحظة فيما يتعلق بالإفصاح فالمعيار الدولي أوجب الإفصاح من الفقرة 126 إلى 137

[1] Michel Lozato, Pascal Nicolle, Gestion des investissements et de l'information Financière, Dunod, 4 édition 2006-2007, P 52.
[2] Charlotte Disle, Robert Maeso, Michel Meau, Introduction à La Comptabilite, Dunod, P 121.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلقة بتعريف الإهتلاكات

يعرف الإهتلاك ويتم حسابه كعبء حسب الحالات الممكنة التالية :

- حالة استعمال التثبيت طيلة حياته الإقتصادية :

فالاهتلاك هو استهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بالتثبيت عيني أو معنوي.

- حالة استعمال التثبيت لفترة معينة من حياته الإقتصادية :

فالاهتلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للتثبيت المادي أو المعنوي على مدة حياته الإنتاجية.

- حالة الإيجار التمويلي :

إذا كان هناك تأكيد بأن المستأجر سيحصل على الملكية في نهاية مدة عقد الإيجار تكون فترة الإستعمال المتوقعة هي العمر النافع للتثبيت وخلاف لذلك يتم اهتلاك التثبيت على أساس مدة عقد الإيجار أو عمره النافع أيهما أقصر.

2.3 أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة (UGT) بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

نظرا للتطور والتعقيد في المجال المالي، الإقتصادي والمحاسبي على المستوى المحلي والعالمي، ولتوثيق ارتباط المحاسبة بالمالية، فلقد ظهر مصطلح "UGT " أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة، والذي كان موضع خلاف بين المهتمين بموضوع المحاسبة والمالية في الوحدات الإقتصادية، لأنه في الواقع كان من الصعب تحديد التدفقات النقدية المحققة لكل وحدة أو تثبيت على حدى وربطها محاسبيا بالتقييم الأولي والبعدي (انخفاض القيمة والمبلغ القابل للاهتلاك...)، خاصة في الوحدات الإنتاجية التي تعتمد على طريقة الإنتاج المتتابعة (أي سلسلة)، حيث عدة تثبيتات تشترك في إنتاج منتج واحد.

أولا : تعريف أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة (UGT) في النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

نظرا لأهمية ذلك على محتوى القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة الإقتصادية، فقد خصص لها كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي معالجة خاصة بها نتطرق لها في الموالي، ونحاول استنتاج أهم الفوارق.

1) تعريف وحدة توليد النقد حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

تعريف وحدة توليد النقد [1]: الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 6.112، ص 7.

الأصول. ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه النقطة.

2) تعريف وحدة توليد النقد حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)

تعريف وحدة توليد النقد [1] (UGT) : هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول.

كما تناول بالتفصيل :

- تحديد وحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل "الفقرة 66 ؛
- المبلغ القابل للاسترداد والمبلغ المرحل لوحدة توليد النقد "الفقرة 64".

خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقد "الفقرة 104".

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتعريف أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة (UGT)

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بتعريف أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة (UGT) سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 36)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

المادة تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.

في الشطر الأخير من التعريف " نقول القيمة النفعية وليس القيمة المنفعية".

ب- المعيار المحاسبي الدولي

في التعريف المقدم ذكر "الإستعمال المستمر" للأصل ولكن التواصل والإستمرارية في استعمال التثبيت غير ضروري حسب رأيي ولا مشروط، حيث يمكن أن يستعمل التثبيت على فترات فقط أو في مواسم معينة وذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة.

إن كلمة " المستمر" لا توجد في النص بالفرنسية.

إن نص المعيار يتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن تخص بالذكر التثبيتات فقط.

إن هناك ترجمة حرفية للنص إلى العربية مما يخل بالمعنى المقصود، ويظهر ذلك جليا في كلمة " داخلة " والتي هي ترجمة لكلمة (des entrées) ولكن المعروف أن التثبيت يحقق تدفقات نقدية داخلة (من المبيعات والتحصيلات) وخارجة (من المصاريف المرتبطة بالتثبيت)، لأنه من غير المعقول أن يحقق التثبيت تدفقات نقدية داخلة فقط بل المقصود هو رصيد التدفقات النقدية، فكان من الأولى أن تحذف كلمة الداخلة.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 1049.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بتعريف أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة (UGT) وأثرها على القوائم المالية

إن كل منهما (SCF) و(IAS) لم يذكرا الإرتباط بين الأصول الأخرى و(UGT) وهو أهم ما فيها

الفرق بين المعيار والنظام المحاسبي المالي، أن (SCF) لم يعطي أهمية كبيرة ل(UGT) ولم يقدم تفاصيل مهمة عنه، ولا حتى المعلومات المهمة الواجب إظهارها في الملاحق، ولم يذكرها وهذا عكس ما جاء به المعيار (IAS 36).

إن المعيار الدولي (IAS 36)" انخفاض القيمة" قدم تعريف (UGT) الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة كما تعرض لتفصيل القيمة التحصيلية والمحاسبية ل (UGT) وكذا حالة انخفاض القيمة وحالة استرجاع انخفاض القيمة ل (UGT) وكذا المعلومات التي يجب التصريح بها في الملاحق.

لا شك أن للتثبيتات المادية ومكوناتها (UGT) (أصغر مجموعة معرفة من التثبيتات) أهمية كبرى في الوحدات الإقتصادية الصناعية والجدمية، وأي إهمال وعدم ضبطها ومتابعة تقييمها يؤثر على الخصائص النوعية للقوائم المحاسبية المالية وعلى التقييم الصحيح للتثبيتات المادية.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في تعريف أصغر وحدة منتجة لسيولة الخزينة (UGT)

تعريف وحدة توليد النقد : هي أصغر مجموعة معرفة من التثبيتات التي تولد تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من التثبيتات الأخرى أو مجموعات التثبيتات المرتبطة بها.

3.3 القيمة النفعية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

لطالما اعتمدت الوحدات الإقتصادية على طرق التقييم البسيطة الثابتة أو القانونية في كثير من الأحيان وغير المالية كالتكلفة التاريخية وأغفلت جانب هام هو التقييم المالي (المتغير)، وكانت القيمة النفعية من المصطلحات الجديدة التي ظهرت كدليل على الإرتباط الوثيق بين المالية والمحاسبة، ولقد تم اعتمادها في التقييم في نهاية السنة للحد من المبالغة في التقدير أو تخفيض التقدير في السنة المحاسبية المالية، والذي يؤدي إلى تشوه الأداء الإقتصادي والمالي الحقيقي للمؤسسة ليس فقط للسنة المحاسبية المالية الحالية ولكن حتى للسنوات المالية القادمة، وكمحاولة من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من قبله، لتحقيق مبدأ الملاءمة (قيمة تنبؤية)، الحياد والعدالة بين المساهمين.

أولا : تعريف القيمة النفعية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

سنتطرق في التالي لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي عن تعريف **القيمة النفعية**، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) تعريف القيمة النفعية حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

القيمة النفعية:[1] قدم تعريف للقيمة النفعية على أنها القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

2) تعريف القيمة النفعية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)

القيمة النفعية : هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستعمال **المستمر** للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره النافع.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالقيمة النفعية : من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالقيمة النفعية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 36)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن التواصل في استعمال التثبيت حسب رأيي غير ضروري ولا مشروط حيث يمكن أن يستعمل التثبيت على فترات فقط أو في مواسم معينة وذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة، وليس كما جاء في التعريف المقدم: "استعمال الأصل بشكل متواصل."

إن المادة تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.

لم يقدم (SCF) طريقة حساب القيمة النفعية، ولا حتى الشروط التي يجب أخدها في الإعتبار لحساب التدفقات النقدية المستقبلية، مثل معدل التحيين هل هو معدل الفائدة أم أي معدل آخر؟ والكيفية الصحيحة لحساب تدفقات الخزينة المستقبلية، ولم يتعرض أيضا :

- للعوامل والعناصر التي لا يجب أخدها في الإعتبار لحساب التدفقات النقدية المستقبلية من مصاريف إعادة الهيكلة، زيادة أداء الأصل، التدفقات الناتجة عن الأنشطة المالية ، ولا حتى الضرائب على الأرباح ...
- نقول السيولة النقدية وليس كما في النص " سيولة الأموال" ذلك لأن الأموال كلمة عامة، شاملة وليست دقيقة.
- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي كما في المعايير إلى التدفقات النقدية وتكلفة التمويل[2]:إن تقييم العائد الإقتصادي للاستثمار، تتم دراسته بمعزل عن طريقة تمويل الإستثمار (أي هل تم الحصول على الإستثمار بواسطة قرض أو أي طريقة أخرى ؟)، ففي الواقع يتم حساب التدفقات بمعزل عن تكلفة التمويل.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

تلاحظ أن هناك اختلاف لغوي في التعريف المقدم من المعيار الدولي (IAS 36) ففي النص بالفرنسية لا توجد كلمة تدل على الإستعمال المستمر في حين أن النص بالعربية يتكلم عن الإستعمال المستمر للأصل، ولكن نقول

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 6.112، ص 7.

[2] Michel Lozato, Pascal Nicolle, Op. Ct, P 45.

"للتثبيت" بصورة أدق وليس الأصل هذا من جهة، ثم من جهة أخرى يتكلم النص بالفرنسية عن (UGT) الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة والتي لم يتم ذكرها في الترجمة بالعربية. الإنتقاد الآخر لنص المعيار(36) أننا نتكلم عن القيمة المحينة للتدفقات وهي الأصح ولا نتكلم عن القيمة الحالية.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالقيمة النفعية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن حساب القيمة النفعية تخص بالأساس إلا التثبيتات وليس الأصول (كل الحسابات المدينة للميزانية) كما في التعريفين، والإشكالية الثانية المطروحة والتي لم يتعرض لها كل من المعيار الدولي ولا حتى النظام المحاسبي المالي هي : هل يتم تحيين مبلغ البيع إذا كان التسديد يتم على دفعات ؟ .

ثالثا : النص المقترح من الباحث في التعريف بالقيمة النفعية

تعرف القيمة النفعية على أنها القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة والمقدرة التي يتوقع أن تنشأ من استعمال التثبيت أو من الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة ومن التنازل عنه في نهاية عمره النافع.

4.3 القيمة التحصيلية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

لقد عانى المسيرين والمحاسبين وحتى المساهمين في الوحدات الإقتصادية من محدودية خيارات التقييم والمشاكل (الإنفصال بين المالية والمحاسبة في تقييم بعض العناصر) التي كانت تعاني منها خاصة لما لها من أهمية في تبيان ونشر الصورة الحقيقية للنشاط الإقتصادي للمؤسسة، مما فرض على الهيئات المحاسبية الربط بين المالية والمحاسبية من خلال اعتماد مصطلح محاسبي مالي جديد هو القيمة التحصيلية، حيث أصبح بإمكان المؤسسة الإقتصادية احتساب القيمة التحصيلية واستعمالها كمؤشر وأداة لتقييم التثبيتات في نهاية السنة، سواء لإجراء اختبار انخفاض القيمة أو إعادة التقييم، وحتى بهدف ضبط النفقات وخاصة لحساب الإهتلاكات، وكل ذلك خدمة لمصالح المساهمين وذوي المصالح ولتحقيق مبدأ الحياد، العدالة وتكافؤ الفرص بين المساهمين الحاليين والمستقبلين (المنتظرين) من جهة، ومن جهة أخرى لتعكس القوائم المحاسبية المالية الحقيقة الإقتصادية.

أولا : القيمة التحصيلية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 36)

سنتطرق في التالي لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي عن تعريف **القيمة التحصيلية**، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات

1) تعريف القيمة التحصيلية حسب النظام المحاسبي المالي

القيمة التحصيلية[1] : تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن **البيع** الصافي والقيمة النفعية.

ثمن البيع الصافي للأصل : هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

2) تعريف القيمة التحصيلية حسب المعيار الدولي (IAS 36)

القيمة التحصيلية هي : المبلغ القابل للاسترداد :هو القيمة العادلة للأصل أو وحدة توليد نقد مطروح منها التكاليف للتصرف أو قيمة استخدامه أيهما أعلى.[2]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالقيمة التحصيلية

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالقيمة التحصيلية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 36)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي (SCF) قدم تعريف لثمن البيع الصافي مطابق لتعريف القيمة العادلة، وهذا غير صحيح بالضرورة في كل الأوقات.

- المادة تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.
- لم تذكر المادة وحدة توليد النقد.
- أن النظام المحاسبي المالي (SCF) لم يقدم كيفية حساب القيمة القابلة للتحصيل، ولم يتعرض حتى للمعلومات المهمة الواجب إظهارها في الملاحق ولم يذكرها.
- لم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

- عدم توحيد للمصطلحات فيستعمل مصطلح القيمة النفعية تارة و قيمة استخدامه تارة أخرى.
  فالنص يتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.
- "التكاليف للتصرف " إن التصرف كلمة عامة وكان من الأولى أن تكون "تكاليف البيع" لتكون أكثر دقة كما جاء في النص بالفرنسية.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 6.112 ، ص 7.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 1050.

ثانيا : أهم الفوارق المتعلقة بتعريف القيمة التحصيلية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

- يوجد اختلاف بين التعريف المقدم من (IAS 36) و(SCF) فالمعيار يتكلم عن القيمة العادلة بينما يتكلم النظام المحاسبي المالي عن ثمن البيع الذي ليس بالضرورة هو القيمة العادلة.
- كلاهما " النظام والمعيار" تكلم في التعريف عن الأصول في حين أنهما يقصدان التثبيتات بصفة أدق وأصح.

ثالثا : النص المقترح من الباحث المتعلقة بتعريف القيمة التحصيلية

تقيم القيمة القابلة للتحصيل للتثبيت بأعلى قيمة بين القيمة العادلة الصافية والقيمة النفعية.

4. الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IFRS 5)

إن المؤسسة مجبرة على التنازل وبيع وتجديد تثبيتاتها المادية القديمة أو المستعملة كلما دعت الضرورة، ولكن في كثير من الأحيان ما يفصل تاريخ نهاية السنة بين عملية إحصاء والتعرف على التثبيتات المراد التنازل عنها وتحضير ملفات البيع، وتاريخ الإعلان عن المناقصة وإجراء عملية البيع (خاصة الوحدات الكبرى)، وعادة ما تكون هذه العملية كبيرة (تضم عدد كبير من التثبيتات المادية) وتتطلب إجراءات خاصة، ولأن مبلغ التثبيتات المراد التنازل عنها هام، فان كل ذلك كان يسبب اختلافات ومشاكل محاسبية، يكون له أثر بالغ الأهمية خاصة على محتوى ونسب التحليل المالي للقوائم المالية.

أولا : تعريف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

نظرا لأهمية هذه المعاملة المتكررة فقد قامت المعايير المحاسبية الدولية بضبط شروط وقواعد محددة للتسجيل المحاسبي لهذه العمليات، فهل النظام المحاسبي المالي تطرق لمثل هذا. وذلك ما سنستعرضه في التالي :

1) تعريف الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع حسب المعيار (IFRS 5)

تصنف الأصول غير المتداولة على أنها محتفظ بها برسم البيع إذا كان سيتم استرداد مبلغها المسجل من خلال معاملة بيع وليس من خلال الإستخدام المستمر.[1]

أن يكون التثبيت جاهز للبيع على حالته الحالية، لكن يجب أن يكون احتمال بيعه كبير.

يجب أن يكون هناك مخطط للبيع معد سابقا (البيع مكتمل خلال سنة واحدة من تاريخ التصنيف).

لا تمنع التصنيف كمحتفظ بها برسم البيع في حالة تمديد المخطط لأكثر من سنة بشرط أن يكون هذا التمديد خارج السيطرة.

الفقرة (10) تتضمن معاملات البيع عمليات التبادل للأصول عندما يكون التبادل جوهره تجاري.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، (المعيار 5 الفقرة 6- 7-9) ص،ص 213،214.

2) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IFRS 5)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

لم يتعرض لهذه المعاملة رغم أنها متكررة وتمس معظم الوحدات الإقتصادية الجزائرية.

ولم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

ذكرها ضمن الحالات الخاصة، فالمعيار (IFRS 5)والذي ألغى المعيار(IAS 35) السابق قد فرض على الوحدات عرض الأصول المعدة لأجل البيع أو التنازل عنها منفصلة على باقي الأصول غير الجارية، ولكن يتم عرضها ضمن الأصول الجارية بشرطين أساسيين :

- يكون الأصل جاهز للتنازل عنه على حالته (الإعلان عن البيع في مدة أقل من سنة) ؛
- أن تكون عملية التنازل مؤكدة (على الوحدة الإعلان عن التزاماتها بمخطط التنازل الذي لا يتعدى 12 شهرا).

هذين الشرطين يجب توفرهما قبل تاريخ إقفال الحسابات 31/ 12 /ن (الإعلان عن البيع في مدة أقل من سنة أن احتمال سحب وتغيير المخطط البيع احتمال ضعيف).

وإذا تم توفرهما بين تاريخ إقفال الحسابات وتاريخ الموافقة على النشر فانه يتم تقديم معلومة خاصة في الملاحق.[1]

تقييم الأصول غير الجارية المعدة للبيع: بالمبلغ الأدنى بين القيمة المحاسبية والقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع، ولا يجب تسجيل اهتلاكها ولكن يجب تسجيل انخفاض القيمة إذا حدث ذلك.

ثانيا : أهم الفوارق المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

يمكن اعتبار(المادة 5.121) غامضة، وأنها لمحة فقط لحالة خروج التثبيتات العينية من الميزانية، دون إعطاء تفاصيل، فلم يتم تخصيص حسابات معينة لها في مدونة الحسابات المعلن عنها في (الجريدة الرسمية رقم 19 - 2009)، ولم تتكلم المادة عن كيفية التسجيل المحاسبي لها، ولم تعدد ما هي المعلومات الضرورية الواجب ذكرها والتي تكتب في الملاحق.

رغم أن هذا المعيار هام جدا، ذلك لأن إعادة تصنيف هذه الأصول غير المتداولة يؤثر مباشرة في شكل القوائم المحاسبية المالية أي ترتيب الأصول الجارية وغير الجارية لان عدم اعادة ترتيبها يعطي نتائج مغلوطة عند إجراء التحليل المالي لقوائم المؤسسة، وعدم إمكانية المقارنة بين القوائم المحاسبية المالية للمؤسسات، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتعرض لهذه الحالة فهل بدافع النسيان أم تعمد ذلك !.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 43 .

يتم التسجيل في الأصول المعدة للبيع ابتداء من تاريخ توفر الشروط المحددة في المعيار ويتم تسجيله بأقل قيمة بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية[1]، هذا حسب المعيار الدولي لكن المشكل يبقى مطروح بالنسبة للنظام المحاسبي المالي وخاصة المتعلق باهتلاك التثبيتات المعدة للبيع، هل نسجل :

- اهتلاك استثنائي بالنسبة لصافي القيمة المتبقية، وهذا مخالف لتعريف الاهتلاكات ؛
- أم ننتظر حتى تتم عملية البيع ونسجل ربح أو خسارة (نتيجة البيع) وهنا كذلك لا تعكس القوائم المحاسبية المالية الحقيقة الإقتصادية خاصة إذا تمت عملية البيع في السنة المقبلة.

لم يتعرض النظام المحاسبي المالي لتفاصيل التقييم النهائي، بينما تعرض المعيار للقياس[2] في (الفقرة 15) : فيقيم بمبلغه المسجل أو بالقيمة العادلة مطروح منها تكلفة البيع أيهما أقل. كما يجب توقف اهتلاك الأصل.

وكذا لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق، بينما نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذالك فهو يهدف إلى قياس الأصول المحتفظ بها برسم البيع، وعرض الأصول التي تلبي المعيار بشكل منفصل.

أما النطاق فقد : تعرض له المعيار من الفقرة "2" إلى الفقرة "5"

ونفس الملاحظة فيما يتعلق بالإفصاح فالمعيار الدولي أوجب الإفصاح[3]: من الفقرة 30 إلى 420

وكنتيجة لما سبق فإننا نؤكد أن عدم التعرض لمثل هذه المعاملة من طرف النظام المحاسبي المالي له أثر عظيم على محتوى القوائم المحاسبية المالية وترتيب العناصر والأقسام المكونة للقوائم المالية، وبالتالي على نتائج التحليل المالي.

5. الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 10)

يعتبر تاريخ التصريح بالنشر وبإصدار القوائم المحاسبية المالية من الأمور الأساسية، لأن هذا التاريخ يمثل النقطة الفاصلة بين سنة مالية وأخرى والتي ينتهي عندها من معالجة الأحداث اللاحقة (تحميل كل سنة بنفقاتها وإيراداتها)، ونظرا لأن بعض الأحداث والمعلومات الهامة قد تظهر بعد تاريخ انتهاء السنة المحاسبية المالية (تاريخ 31-12- ن)، والمرتبطة بالأحداث والأنشطة الإقتصادية للسنة، والتي يطلق عليها اسم الأحداث اللاحقة يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم فتقلل أو تزيد من أهمية ودرجة ملاءمة وصدق البيانات، مما يتطلب أخذها بعين الإعتبار وخاصة أنها ترتبط بموضوع بحثنا فيما يخص الإهتلاكات، ولذلك جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (10)، والذي فرض إما الإعتراف بالأحداث اللاحقة وتسمى عندها الأحداث المعدلة، أو الإفصاح عنها فقط وتسمى عندها الأحداث غير المعدلة اعتمادا على طبيعة الحدث اللاحق وتوقيته.

[1] Bruno Colmant, Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS , Pearson France 2013, P 96.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، الفقرة15، ص215.

[3] المرجع السابق، المعيار 5، ص220.

أولا : الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 10)

لمعرفة المزيد حول أهم ما جاء في كل من النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية عن الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المحاسبية المالية نستعرضه في التالي :

1) تعريف الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية المالية في النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

تعريف الأحداث اللاحقة [1] : في حالة افتراض حدث له علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويثبت حصوله بين ذلك التاريخ وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية فإنه يتعين ربط الأعباء والمنتوجات المتعلقة بالحدث بالسنة المالية المقفلة.

2) تعريف اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 10)

تعريف الأحداث بعد فترة إعداد التقرير [2] : هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي تقع بين فترة إعداد التقرير وتاريخ المصادقة على إصدار البيانات المالية، هناك نوعين من الأحداث يمكن تمييزها :

- تلك التي توفر دليل بالظروف التي سادت بفترة إعداد التقارير (الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير)؛
- تلك التي تشير إلى ظروف نشأة بعد فترة إعداد التقارير (أحداث غير معدلة بعد فترة إعداد التقارير).

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالي

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية المالية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 10)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

يفضل استعمال كلمة الإيرادات [3] كترجمة لكلمة "produits " " income "عوض عن كلمة المنتوجات، هذا أولا.

كما أن الترجمة إلى العربية لكلمة (approbation des comptes) لا تعني " إعداد حسابات" كما جاء في نص المادة ولكن تعني المصادقة وإقرار البيانات المحاسبية المالية (فإعداد الحسابات يبدأ من بداية السنة المالية أي من 01/01/ن إلى نهايتها وإقفال الحسابات والمصادقة عليها وإقرارها من الجمعية العامة، أي إلى 6 أشهر بعد تاريخ نهاية السنة).

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 5.111، ص 6.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، (الفقرة 3) ص 677.

[3] منى جريج، قاموس المصطلحات التجارية والاقتصادية والمالية، مكتبة لبنان، 2002، ص 86.

من الهام جدا أن يعرف مستعملوا القوائم المالية تاريخ السماح بنشر القوائم المالية ومن هو الطرف أو الجهة المسيرة التي قدمت هذه الإجازة بالنشر، وإذا كان مسموح للمالكين أو أشخاص آخرين الحق في تعديل القوائم حتى بعد نشرها فيجب أن يكون ذلك واضح ومعلق عنه في الملاحق.[1]

ب- المعيار المحاسبي الدولي :

إن نص المعيار الدولي (IAS 10) لم يشير إلى أن " الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة " يجب أن تكون لها علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المحاسبية المالية.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية المالية وأثرها على القوائم المالية

إن (المادة 5.111) لم تكن واضحة في استعمالها لكلمة حصوله بين ذلك التاريخ أي تاريخ إقفال حسابات السنة المحاسبية المالية وتاريخ إعداد حسابات هذه السنة المحاسبية المالية (وبالتالي يفهم من النص تاريخ إقفال الحسابات هو 31-12-ن وأما تاريخ إعداد حسابات هذه السنة المالية فهو يبدأ من(01/01/ن+1) وهذا غير واضح. فنص المعيار الدولي (IAS 10)"الأحداث اللاحقة " أكثر وضوحا حيث ضبط تاريخ الأحداث اللاحقة من تاريخ نهاية الفترة (أي 31-12-ن) إلى تاريخ السماح بنشر القوائم المحاسبية المالية والتي يمكن أن تمتد إلى (6) أشهر بعد تاريخ نهاية السنة (أي 12/31/ن) فعرفها في الفقرة 7 " تشمل الأحداث بعد فترة إعداد التقارير جميع الأحداث حتى التاريخ الذي عنده يتم إقرار البيانات المالية للإصدار".

كما أن نص الأحداث اللاحقة في المادة (5.111) لم يبين أهم ما في الأحداث اللاحقة (ما هي طبيعة هذه الأحداث اللاحقة) كما بينها المعيار الدولي (IAS 10) حيث قسمها إلى قسمين الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة و (الأحداث التي تتطلب تعديلات والتي لا تتطلب ذلك).

الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية : والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعليا بتاريخ الميزانية إلا أنها لم تكن معروفة لإدارة الوحدة الإقتصادية، وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية. [2]

مثلا :

- قرار المحكمة بعد فترة إعداد التقارير والذي يؤكد مثلا : تعديل مخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.
- معلومات تفيد بانخفاض قيمة أصل بعد فترة إعداد التقرير(كإفلاس العميل....)
- استمرارية نشاط المنشأة (كما في الفقرة 14) إذا قررت الإدارة بعد تاريخ الميزانية تصفية المنشأة أو وقف نشاطها التجاري أو أنه ليس لديها بديل آخر سوى عمل ذلك فيجب في هذه الحالة عدم إعداد القوائم المحاسبية المالية على أساس الإستمرارية.

[1] Bruno Colmant Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS , Op.Cit, P 107 .

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 169.

الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية : ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ الميزانية يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 10) عدم إجراء تعديل على المبلغ المعترف به في القوائم المالية.[1]

كما أنه عندما تكون الأحداث على درجة من الأهمية بحيث أن عدم الإفصاح سوف يؤثر في قدرة المستخدمين للبيانات المالية لعمل التقييمات والقرارات المناسبة، يجب على المشروع أن يفصح عن المعلومات التالية لكل فئة مهمة من الحدث غير المعدل[2]:

- طبيعة الحدث؛
- تقدير لتأثيره المالي أو عدم القدرة على التقدير.

ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة بعد تاريخ انتهاء الفترة المالية ما يلي :

- إعلان خطة لإيقاف عمليات إنتاجية معينة.
- التغيرات الجوهرية في معدلات الضريبة أو تغيرات هامة في قانون الضريبة.

فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق، نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذلك فهو يهدف الى وصف متى يجب أن يعدل المشروع بياناته بالأحداث بعد فترة إعداد التقرير، والإفصاحات التي يجب إدراجها حول الأحداث اللاحقة.

في الأخير نؤكد أن عدم وضوح النصوص من شأنه أن تكون له عواقب وآثار بالغة الأهمية على الملاءمة والتمثيل الصادق للقوائم المحاسبية المالية. أما عن الإفصاح فلم يتعرض النظام المحاسبي المالي للمعلومات الهامة الواجب الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية رغم ما لها من أثر بالغ الأهمية عن فهم وشفافية القوائم المحاسبية المالية، بينما تعرض لها المعيار المحاسبي المالي (من الفقرة 17 الى 22).

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلقة بتعريف الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المحاسبية **المالية**

الأحداث اللاحقة هي تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة والتي لها علاقة سببية مباشرة ومرجحة مع وضعية مدونة عند تاريخ نهاية السنة المحاسبية المالية والتي تقع بين فترة إعداد التقرير وتاريخ المصادقة على إصدار والسماح بنشر البيانات المحاسبية المالية (أي بين تاريخ نهاية السنة المحاسبية المالية وتاريخ السماح بنشر بياناتها المالية). وهناك نوعين من الأحداث يمكن تمييزها :

- تلك التي توفر دليل بالظروف التي سادت بفترة إعداد التقارير (الأحداث المعدلة بعد فترة إعداد التقارير) ؛
- تلك التي تشير إلى ظروف نشأة بعد فترة إعداد التقارير (أحداث غير معدلة بعد فترة إعداد التقارير).

[1] المرجع السابق، ص 173.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 671.

6. الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 40)

إن الوظيفة الأساسية للمؤسسة هي تحقيق أكبر قدر من الأرباح، وبرغم من ان أغلب المتعاملين الإقتصاديين يفضلون الحصول على دينار اليوم خير من ثلاثة مؤجلة وذلك لأسباب عديدة منها الخوف من المستقبل، التضخم، إمكانية توظيف الأموال[1]، الا ان الوحدة تلجأ أحيانا لحيازة بعض التثبيتات المادية، التي تريد الإستفادة من ارتفاع اسعارها لأن أسعارها دائمة الإرتفاع، وقد تزيد بعض التثبيتات المادية عن حاجة المؤسسة فتلجأ لإيجارها لتحقيق تدفقات نقدية خاصة المباني، ولذلك فان أفضل طريقة للاستثمار طويل المدى بأقل المخاطر هو الإستفادة من توظيف هذه التثبيتات (تأجيرها).

أولا : العقارات الإستثمارية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 40)

سنتطرق في التالي لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي عن تعريف **العقارات الإستثمارية**، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) تعريف العقارات الإستثمارية حسب النظام المحاسبي المالي

تعريف العقار الموظف[2]: يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أراض بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار /أو تثمن رأس المال. فهو لذلك غير موجه إلى :

- الإستعمال في إنتاج أو تقد يم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية ؛
- البيع في إطار النشاط العادي .

2) تعريف العقارات الإستثمارية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 40)

تعريف العقارات الإستثمارية[3]: هي الممتلكات (أراضي أو مبنى- أو جزءا من مبنى أو كليهما) محتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات ايجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية أو كليهما وليس من :

- استخدامه في إنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأهداف الإدارية. **أو**
- البيع في السياق العادي للعمل.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالعقارات الإستثمارية :

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالعقارات الإستثمارية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 40) ، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

---

[1] Michel Lozato Pascal Nicolle, Op. Cit, P 135.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 16.121، ص 10.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 1204.

أ- النظام المحاسبي المالي

نلاحظ أن هناك اختلاف كبير في المصطلحات بين النص باللغة العربية وبالفرنسية، فالنص بالفرنسية يتكلم عن حيازة العقار (الواقع الإقتصادي) بينما يتكلم في النص باللغة العربية على أنه ملكا عقاريا مملوك (فالحيازة لا تعني الملكية).

كما لم يتعرض نص (SCF) النظام المحاسبي المالي إلى الإنفاق اللاحق المتعلق بالعقار الإستثماري، وإلى أهم المعلومات الواجب توافرها في الملاحق.

بينما النص باللغة بالفرنسية في الشطر الأخير يسمح بالإختيار باستعمال (ou) والتي تعني (أو)، لا نجد (أو) في النص باللغة العربية.

لم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

هناك اختلاف كبير في المصطلحات بين النص باللغة العربية والفرنسية، ففي النص بالفرنسية يتكلم عن :

- حيازة العقار من (le propriétaire ou par le preneur) المالك أو المستأجر بينما يتكلم في النص باللغة العربية عن المستأجر فقط مما ينقص ويضيق النص، ولا يؤدي المعنى الصحيح.
- التناقض الثاني في التعريف هو انه كان من المفروض أن يتكلم عن المؤجر وليس المستأجر لان المؤجر هو من يستفيد من التدفقات النقدية الناتجة عن عملية التأجير وليس المستأجر الذي يدفع أجرة الكراء هذا من جهة، أو من جهة أخرى يكون نص المعيار كذلك صحيحا اذا قصد من ورائه المستأجر الذي ينوي دفع أقساط الكراء الى حين تملك التثبيت في الأخير ليستطيع التصرف به والإستفادة من ارتفاع سعره مع مرور الزمن.
- (un bien immobilier) كلى الكلمتين لا تدل على الملكية بينما يتكلم في النص بالعربية على أن العقارات الإستثمارية هي الممتلكات والمعروف أن الحيازة " **détenu** " لا تعني الملكية.
- كلمة محتفظ بها لا تؤدي المعنى المحاسبي ولا الإقتصادي وكان من المفروض أن يقول " تراقبه الوحدة الإقتصادية" (بحصوله على أغلب المزايا والمخاطر).

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالعقارات الإستثمارية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

- أن هناك فرق كبير بين التعريفين باللغة العربية والفرنسية هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن تعريف (SCF) والمعيار (IAS 40) للعقار الموظف على أنه ملكا (أو الممتلكات) عقاريا مملوك، يركز على مبدأ الأولوية للشكل القانوني على الحقيقة الإقتصادية، وهذا مخالف لمبادئ النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية التي تركز في تعريفها باللغة الفرنسية للعقار الموظف على الحيازة التي لا تعني بالضرورة الملكية، فيمكن أن يكون العقار مستأجر بعقد إيجار تمويلي(

ليعاد تأجيره لطرف ثالث والإستفادة منه الى حين امتلاكه)، فالعبرة بالهدف المرجو من حيازة العقار ولا يركز على الملكية.

- يبقى نص(SCF) النظام المحاسبي المالي ناقص، حيث لم يتعرض إلى حالة تحويل استعمال العقار الإستثماري الموظف من عقار موظف إلى عقار تستعمله الوحدة الإقتصادية في إنتاج أو تقد يم سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية. بينما نجد تفاصيل هامة ودقيقة في نص المعيار الدولي (IAS 40) فشروط التحويلات من أو إلى العقارات الإستثمارية حسب" الفقرة 57.[1] يجب أن تتم التحويلات من أو إلى العقارات الإستثمارية فقط عندما يكون هناك تغيير في الإستخدام مدعماًبِ :
  - ✓ بدأ الأشغال من المالك وذلك لتحويل من عقار استثماري إلى مشغول من قبل المالك ؛
  - ✓ بدأ تطوير بنية البيع وذلك لتحويله من عقار استثماري إلى مخزون ؛
  - ✓ انتهاء أشغال لتحويله من مشغول من قبل المالك إلى عقار استثماري أو ؛
  - ✓ بدأ عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر وذلك لتحويله من المخزون إلى عقار استثماري.
- "من الفقرة 6 إلى 15 " صنف المعيار الدولي (IAS 40) العقارات[2] :كعقارات استثمارية أو عقارات مشغولة من المالك.
- القياس بعد الإعتراف في "الفقرة 30 "على المنشأة أن تختار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية وتطبق على جميع العقارات الإستثمارية.
- حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) يعتبر العقارات الإستثمارية متضمنة داخل التثبيتات المادية أي ليس لها حساب خاص، لكن المعيار الدولي يجبر على أن يكون عرضها في حسابات خاصة منفصلة، وهذا من شأنه أن يؤثر على شكل ومحتوى الحسابات في القوائم المحاسبية المالية بحيث لا تكون الحسابات تعكس الحقيقة الإقتصادية.
- فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق، نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذلك فهو يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح.

وأما النطاق فيجب تطبيقه في الإعتراف والقياس والإفصاح عن تصنيف عقود الإيجار و الإعتراف بالدخل من عقود الإيجار، وكذا القياس في البيانات المحاسبية المالية للمستأجر والمؤجر، ولا يطبق على الأصول البيولوجية والمعدن.

وأما الإفصاح فقد كان من الفقرة 74 إلى 79 حسب المعيار الدولي، و لا نجد هذا التفصيل في النظام المحاسبي المالي.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 1212.

[2] المرجع السابق، ص 1206.

- إن المعيار الأمريكي الخاص بالعقارات الإستثمارية (US GAAP) لا يفرض قواعد خاصة متعلقة بتقييم العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة بل يسمح بتقييمها بالتكلفة التاريخية[1]. لكن حسب المعيار الدولي (IAS 40) الأصول الموظفة، اذا اختارت المؤسسة التقييم بالقيمة العادلة فيجب عليها المواصلة في ذلك حتى وان تعذر عليها لاحقا التقييم بالقيمة العادلة.[2]

ثالثا : النص المقترح من الباحث في تعريف العقارات الإستثمارية

- العقارات الإستثمارية (الموظفة) هي (أراضي أو مباني- أو جزء من مبنى أو كليهما) يحوزه أو تراقبه الوحدة الإقتصادية لتقاضي إيجار و/ أو لتثمين رأس المال. فهو لذلك غير موجه إلى
  - ✓ الإستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية. **أو**
  - ✓ للبيع في إطار النشاط العادي.

7. محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 20)

غالبا ما تقوم الحكومات والهيئات التابعة للدولة بتقديم منح وإعانات لتشجيع ودعم الوحدات الإقتصادية (القطاع الخاص وخصوصا التي تعمل في ظل ظروف صعبة في مجالات استثمارية غير مرغوب فيها من قبل المستثمرين) على القيام بأنشطة وأعمال اجتماعية أو حماية البيئة، وقد تقدم مساعدات حكومية في شكل مشورة فنية وإرشادات، ونظرا لأن المساعدات مبالغ ذات أهمية بالنسبة للوحدة، وخاصة لكونها مشروطة يتوجب على الوحدة الإقتصادية تلبيها.

قد تم تخصيص معيار محاسبي دولي (IAS 20) ليعالج (المنح والمساعدات الحكومية)، كما تناول ذلك النظام المحاسبي المالي.

أولا : الإعانات العمومية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 20)

نظرا لأهمية هذه المعاملة المتكررة فقد قامت المعايير المحاسبية الدولية بضبط شروط وقواعد محددة للتسجيل المحاسبي لهذه العمليات، فهل النظام المحاسبي المالي تطرق لمثل هذا. وذلك ما سنستعرضه في التالي :

[1] Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Op. Cit, P 273.

[2] Bruno Colmant Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS , Op.Cit, P 230.

1) تعريف الإعانات العمومية حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

الإعانات العمومية[1] : هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته **في الماضي** أو مستقبلا.

2) تعريف الإعانات العمومية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 20)

المنح الحكومية هي مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمشروع مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة متعلق بنشاطات التشغيل لدى المشروع لا تشمل المنح الحكومية شكل المساعدات التي لا يمكن وضع قيمة لها بشكل معقول والعمليات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها من عمليات التجارة العادية للمشروع[2]

المنح المرتبطة بالأصول هي منح حكومية شرطها الأساسي على المشروع المؤهل لها شراء أو بناء أو بعكس ذلك تملك أصول طويلة الأجل يمكن إضافة شروط ثانوية تحدد نوع أو موقع الأصول أو فترة شراؤها أو حيازتها

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالإعانات العمومية

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالإعانات العمومية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 20)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن التعريف المقدم من طرف (SCF) غير واضح، ولا يؤدي المعنى الصحيح حيث يفهم على أن الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته الماضية، وهذا المعنى غير صحيح حيث أن :

- الإعانة ليست تعويضا ولكن نقل موارد للمشروع مقابل التزام بشروط محددة متعلقة بنشاطات التشغيل للمشروع.
- الإتفاق بين الطرفين المانح والمستفيد من الإعانة يكون منذ البداية بشروط مسبقة، وأما دفع الإعانة فقد يكون منذ البداية أو في النهاية، ولا يعقل أن يكون مرتبط بأحداث ماضية. وهذا ما بينه النص باللغة الفرنسية حيث لم يتعرض لكلمة الماضي والمستقبل بل بين " بفعل امتثاله أو أنه سيمتثل لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته".

حسب(SCF) فان هناك طريقة واحدة وهي أن يسجل الإعانات كإيرادات مسجلة مسبقا، ولم يعطي الإختيار للوحدة الإقتصادية في اختيار الطريقة الثانية " أي عند الحصول على إعانة عمومية لتمويل شراء تثبيت مادي، فان قيمة التثبيت المادي ناقص قيمة الإعانة المقدمة هو الذي يتم تسجيله في حسابات الشركة كقيمة للاستثمار الجديد

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.124، ص13.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 851.

"وذلك حسب المعيار(IAS 20)[1]، فلقد جاء في نص المادة " إن الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب وفي عرض الميزانية، تشكل الإعانات المرتبطة بأصول منتوجات مؤجلة "[2] ، وهنا نشير إلى خطأ لغوي، فعوض عن كلمة (منتوجات) نكتب إيرادات.

إن من أهم الأسئلة التي يمكن ان نطرحها فيما يخص الحد من الاختيارات في تطبيق الطرق المحاسبية التي سمحة بها المعايير الدولية ولم يسمح بها النظام المحاسبي المالي هي :

هل ان النظام المحاسبي المالي عندما فضل الحد من الإختيارات المحاسبية المسموح بها وفق المعايير المحاسبية الدولية كان ذلك تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر المحاسبي أم انه يندرج تحت "الحيطة والحذر الإقتصادي"[3] ؟.

مشكل آخر مطروح ولم يتطرق له النص، وهو في حالة أن التثبيت تم حيازته عن طريق إعانة وتم تجزئته إلى مركبات، ويهتلك على أساس مدة الحياة الإقتصادية التي تختلف عن مدة حياته الضريبية، ونعلم أنه يتم استرجاع قيمة الإعانة في الإيرادات حسب معدل الإهتلاك الإقتصادي، وبالتالي يطرح مشكل أكبر مع إدارة الضرائب حيث يتم الحساب بطريقتين :

- الطريقة الإقتصادية يطبق معدل الإهتلاك الإقتصادي ويتم استرجاع والتسجيل في الإيرادات قيمة من الإعانات مساوية لوتيرة الإهتلاك الإقتصادي.
- الطريقة الثانية وهي الطريقة الموجهة لإدارة الضرائب، حيث معدل الإهتلاك المطبق هو نفسه المعدل المفروض من إدارة الضرائب، وبالتالي تسجيل قدر مساوي من الإعانة كإيراد.

لم يتعرض إلى حالة تقديم أرض كإعانة للمؤسسة فهل يتم اهتلاكها.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

النص يتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.

ثانيا : أهم الفوارق المتغلقة بالإعانات العمومية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن التعريف المقدم في المعيار الدولي (IAS 20) أكثر شمولية حيث أن المساعدات العمومية تكون على نوعان :

- التي تأخذ شكل تحويل موارد ؛
- والتي لا تأخذ شكل موارد مثل الدراسات والنصائح التي تمنح للكيان مجانا.

كما قدم تعريف مهم لمعنى مصطلح " الحكومية[4] " عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يعرف العمومية، فالحكومية وتشير إلى (الحكومية والوكالات الحكومية والهيئات المشابهة سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية).

---

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op. Cit, P 89.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة - 2.124، ص 13.

[3] http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2007-3-page-195.htm, consulte le 04-12-2016. à 10.00H.

[4] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 3 ص 750.

الإعتراف[1] : يجب الإعتراف بالمنح الحكومية بما في ذلك المنح غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة عند توفر الشرطين التاليين معا :

- ✓ أن المنشأة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة.
- ✓ وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.

إن التقييم الأولي حسب المعيار(IAS 20) أعطى للوحدة الإقتصادية الحق في اختيار طريقة التسجيل.

عرض المنح المرتبطة بالأصول وفق المعيار الدولي[2] : يجب عرض المنح الحكومية المرتبطة بالأصول بما فيها المنح غير النقدية المثبتة بالقيمة العادلة في الميزانية بأحد البديلين التاليين :

البديل الأول : جاء في "الفقرة 27" تعترف بالمنحة كدخل مؤجل يعترف به كربح أو خسارة على أساس منتظم خلال الحياة الإنتاجية للأصل.

البديل الثاني : جاء في "الفقرة 28" تطرح المنحة من المبلغ المسجل للأصل حيث يعترف بالمنحة كربح أو خسارة خلال الحياة الإنتاجية للأصل القابل للاهتلاك على شكل تخفيض لعبء الإهتلاك.

- النظام المحاسبي المالي يسجل الإعانة في حساب (13) إعانات ويتم ترصيده حسب وتيرة الإهتلاك ، ولكن المعيار(IAS 20) و(SIC 10) لا يقبل تسجيل الإعانات في حساب رأس المال، ولكن يفرض أن يسجل في إيراد مؤجل، أو أن تنقص من تكلفة الإستثمار.
- المعيار(IAS 20) يفرض بعض التسجيلات المحاسبية، مثلا إطفاء مبلغ الإعانة على مدة تحمل الشرط المفروض، مثلا: إذا تحصلت المؤسسة على معونة لشراء أرض، بشرط أن يبني فيها بناية، فانه يتم إطفاء مبلغ الإعانة على مدة اهتلاك المبنى، لكن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لهذا.
- لم يتطرق النظام المحاسبي إلى حالة خسارة المشروع، ولكن حسب المعيار (IAS 20) تسجل من تاريخ وجود مؤشرات مؤكدة على فشل المشروع، ولا تنتظر إلى تاريخ توقيع الدولة على التخلي عن الإعانة.
- فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق، نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذالك فهو يطبق في المحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية ولا يتعامل مع المشكلات الخاصة عن الهبات الحكومية، ولا المساعدات الحكومية على شكل منافع لتحديد الربح أو الخسارة، ولا حتى مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة والمنح الزراعية.
- وأما الإفصاح فقد كان حسب المعيار الدولي عن السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح وطرق العرض وطبيعة المنح والمساعدات الحكومية المستفاد منها، وكذا الشروط غير المحققة. ولا نجد هذا التفصيل في نصوص النظام المحاسبي المالي.

الإختلاف بين المعيار الدولي والمعيار الأمريكي (FAS 116) :

[1] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص350.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، الفقرة 24 ص 854.

ليس هناك اختلاف بين المعيار(IAS 20)، والمعيار الأمريكي (FAS 116) في حالة الإعانات.

إن المعيار الدولي (IAS 20) يفرض التطبيق الرجعي لهذا المعيار، وبذلك فعلى الشركات أن تراجع كل الإعانات ابتداء من سنة 2003، وإعادة تصحيح التسجيلات السابقة، وأي زيادة أو نقصان يتم على أثر هذه المراجعة لهذه التسجيلات تسجل في حساب رأس المال حساب الترحيل من جديد.

إن المعيار الأمريكي (FAS 143) للتثبيتات المادية يعتبر الإعانات مبلغ يجب أن يطرح من تكلفة حيازة التثبيت.[1]

أو في الايرادات المسبقة وهي (الطريقة الأقل انتشارا) ويتم توزيعها على عدة سنوات.[2]

وكنتيجة لما سبق فان منح اختيارات أكثر كما جاء في المعيار المحاسبي الدولي له الأثر الأكبر على شكل ونوعية المعلومات المعروضة في القوائم المالية، فأي الطريقتين يعكس التمثيل الصادق و يعطي المعلومة الملائمة لاتخاذ القرار.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتغلقة بتعريف الإعانات العمومية

الإعانات العمومية : هي عملية تحويل موارد عمومية للوحدة الإقتصادية مقابل التزامها بشروط محددة متعلقة بنشاطاتها التشغيلة، إن الإتفاق بين الطرفين (المانح والمستفيد من الإعانة) يكون منذ البداية بشروط مسبقة، وأما دفع الإعانة فقد يكون منذ البداية أو في النهاية حسب الإتفاق.

8. عقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)

الإيجار التمويلي يعتبر من أفضل طرق التمويل المستعملة والمشجعة على الإستثمار، وهو الذي تبنته أكبر الوحدات الإقتصادية العالمية (كشركة النقل الجوي Lufthansa et Sas وشركة السيارات BMW) من أجل الحصول على تثبيتات مادية بأقل التكاليف، ولأنه كان هناك فصل بين الجانب المالي والمحاسبي لمثل هذا النوع من المعاملات، فكان التعامل بالإيجار التمويلي مكلف للشركات حيث كان يسجل ضمن مصاريف الإيجار السنوية، فهو مجحف في حق المساهمين لأنه ينقص من أرباحهم، فلقد تدارك مجلس المعايير المحاسبية الدولية هذا الأشكال بوضع معيار خاص به يربط المالية بالمحاسبية.

وبما أنه جديد على الساحة المحلية، وجب ضبطه بنصوص قانونية تبين بالتفصيل طرق التقييم والتسجيل المحاسبي، وذلك درء للمشاكل التي قد يتعرض لها المسيرين والمحاسبين وبدرجة أكبر المساهمين، لذلك علينا التعرض لأهمية، دور وقوة الإيجار التمويلي قبل التعرض لأهم ما جاء عنه في كل منهما.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 374.
[2] Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Op. Cit, P 440.

1.8 أهم ميزات الإيجار التمويلي

للايجار التمويلي مزايا عديدة يمكن ان نذكر منها[1]:

- التمويل الشامل (إن الإيجار التمويلي يمول 100% من الأصول) ؛
- الإيجار حسب الطلب (متزايد، متناقص، موسمي، سنوي) ؛
- التسيير المالي للإيجار التمويلي سهل وبسيط بخلاف القرض ؛
- تمويل سهل وبسيط (لا يتطلب من المستأجر وضع ضمان بنكي أو رهن كما في حالة قرض بنكي) ؛
- خدمات ما بعد الإيجار مضمونة من طرف المؤجر ؛
- يسهل عملية متابعة تحقيق وتنفيذ الموازنة : يمثل تكلفة استعمال (مبلغ اهتلاك الآلة +تكلفة التمويل- مبلغ القيمة المتبقية).
- الإيجار التمويلي كوسيلة لتعظيم الأرباح : قسط اهتلاك الآلة وقسط اهتلاك فوائد القرض) يشكلان مصدر من مصادر تقليص الضرائب على أرباح المؤسسة.
- الإيجار كوسيلة للمرونة الإقتصادية : ضمان تحقيق متطلبات العملاء المتغيرة، الاستفادة من التطور التكنولوجي للآلات.
- في بعض الحالات الخاصة " Lease back"

حيث أن بائع التثبيت يقوم بتأجيره من المشتري، وكلى العقدين"البيع والتأجير " يتم مناقشتهم مع بعضهم في نفس الوقت، ولا يشترط أن يكونا بسعر السوق.[2]

2.8 تعريف وشروط الإيجار التمويلي في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)

لمعرفة المزيد حول أهم ما جاء في كل من النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية عن تعريف وشروط الإيجار التمويلي نستعرضه في التالي :

1) تعريف وشروط الإيجار التمويلي في النظام المحاسبي المالي

تعريف بعقد الإيجار [3] : هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة.

وإيجار التمويل : هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي، مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن تؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل تتمثل فيما يلي :

---

[1] Jean Francois Gervais, Les Cles Du Leasing, Ed D'organisation 2004, Paris, P 14.

[2] C, Maillet, Boudrier, A, Le Manh, Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS, LMD Collection, P 93.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.135 ، ص 19.

– ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد إنقضاء مدة الإيجار.

– عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.

– مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية.

– في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل للقيمة الحقيقية للأصل المؤجر.

– الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

2) تعريف وشروط الإيجار التمويلي في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)

عقود الإيجار – التمويل [1]

- عقد الإيجار : هو اتفاق يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبه حق استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.
- عقد الإيجار التمويلي : هو عقد يحيل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل وقد يتم أو لا يتم تحويل حق الملكية في نهاية الأمر.

قدم في الفقرة (10) أمثلة على الحالات التي تؤدي إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه تمويلي إذا كان :

- تنتقل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية مدة العقد.
- حق شراء للأصل بسعر أقل من القيمة العادلة في تاريخ ممارسة الخيار.
- عقد يغطي الجزء الرئيسي من العمر الإقتصادي للأصل.
- القيمة الحالية للحد الأدنى من الدفعات تغطي على الأقل القيمة العادلة.
- الأصل المؤجر ذو طبيعة خاصة.

الفقرة 12 الحالات الأخرى التي تؤدي لتصنيف العقد على أنه تمويلي

- إذا استطاع المستأجر إلغاء العقد وتحمل الخسائر المؤجرة المتعلقة بالإلغاء.
- إذا تحمل المستأجر المكاسب أو الخسائر من التقلبات في القيمة العادلة للأصل.

إذا كان للمستأجر القدرة على الإستمرار في الإيجار لفترة ثانوية بإيجار أقل من السائد في السوق.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتعريف وشروط الإيجار التمويلي

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالإيجار التمويلي سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 17)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 768 (الفقرة 4) .

أ- النظام المحاسبي المالي

- المادة تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.
- إن التعريفات السابقة ناقصة وغير كاملة ذلك لأنها أغفلة حق الإنتفاع من المداخيل الذي يستفيد منها المستأجر بالإضافة لحق الإستعمال.
- خلط في التعريف بين القيمة الحقيقية والقيمة العادلة.
- خطأ في التعبير بين النص باللغة العربية وبالفرنسية ل(SCF) في الفقرة (10) من المادة (1.135) « يتكلم عن عقد إيجار الأراضي بينما النص الفرنسي يتكلم عن معدل إيجار الأراضي (le taux de location de terrains) "

- "Les taux de location de terrains qui ne prévoient pas le transfert de la propriété au preneur à l issue de la durée de location ne peuvent pas constituer des contrats de location-financement. Les versements initiaux éventuellement effectués au titre de ces contrats représentent des pré-loyers (charges comptabilisées d avance) qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés".

" عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (أعباء مدرجة في الحسابات مسبقا) تهتلك على مدى عقد الإيجار طبقا للمنافع المكتسبة".

لم يعرف المدفوعات الدنيا المحينة التي هي حسب المعيار الدولي الدفعات التي تدفع للمؤجر طول مدة الإيجار ويطرح منها :

- ✓ الإيجار المشروط ؛
- ✓ تكلفة الخدمة ؛
- ✓ الضرائب المدفوعة من طرف المؤجر والمفروضة على المستأجر.

مثال عن الإيجار المشروط هو أن يدفع المستأجر مبلغ ثابت لقاء الإيجار (100دج)، و(2%) إضافية محسوبة من رقم الأعمال، في هذه الحالة (2%) لا تدخل في حساب الدفعات المحينة. مثال تكلفة الخدمة أن يشترط المستأجر على المؤجر عملية إصلاح وصيانة شهرية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

من أهم الملاحظة على نصوص هذا المعيار أنها تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط. كما تجدر الاشارة الى أن المعيار(IAS 17) الخاص بعقود الإيجار قد تم مراجعته وتجديده، فلقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية المعيار(IFRS 16) في 13-01-2016 والذي سيدجل حيز التنفيذ في 01-01-2019 ، حيث جاء بتغييرات كبيرة بالنسبة للمعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر، فالمعيار يفرض على المستأجر التسجيل في الميزانية كل من عقود الإيجار سواء التمويلي أو البسيط ويستثني المعيار من ذلك نوعين فقط :

- العقود التي لا تزيد مدتها عن السنة ؛

- الأصول التي تقل قيمتها عن 5000 دولار أمريكي.[1]

أهم مزايا المعيار الدولي الجديد (IFRS 16)[2] :

- التمثيل الصادق والملائم للأصول والخصوم ؛
- شفافية تامة ؛
- إمكانية المقارنة بين الشركات التي تستعمل الإيجار التمويلي كأداة للحصول على أصول وتلك التي تقترض لحيازة أصول ؛
- التقليل من مصاريف التصحيح المرتبطة بمراجعة قيمة الأصول المتضمنة في عقود الإيجار؛

أهم التغيرات التي جاء بها المعيار الدولي (IFRS 16) **مقارنتا بالمعيار السابق** (IAS 17) :

التغيير الهام هو أن كل عقود الإيجار سواء التمويلي أو البسيط يجب أن تظهر في ميزانية المستأجر مما يعطي تمثيل صادق لأصول الشركة.

أهم نتائج هذه الطريقة على جدول التدفقات النقدية

ليس هناك تغيير في المبلغ الإجمالي المحول من المستأجر للمؤجر ولكن التغيير يمس جدول التدفقات النقدية حيث تتحول التدفقات النقدية الناتجة عن عقد الإيجار البسيط سابقا من قسم التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة العملياتية إلي قسم التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة المالية.

أولا : الفوارق المتعلقة بتعريف وشروط الإيجار التمويلي وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

- لم يتعرض كل من النظام ولا المعيار إلى تحديد نسبة عتبة الأهمية لمبلغ خيار الشراء الذي هو (أقل من القيمة العادلة، يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية).
- إن النظام المحاسبي المالي (SCF) لم يتعرض كما في المعيار المحاسبي الدولي(IAS 17) إلى :

✓ المؤشرات الإضافية (الفقرة 12 الحالات الأخرى حسب المعيار (IAS 17)) لاعتبار العقد عقد إيجار تمويلي.

✓ الهدف من المعيار ولا إلى مجال التطبيق وهي أمور أساسية.

✓ التعريفات التالية : عقد الإيجار غير القابل للإلغاء – بدأ مدة عقد الإيجار– ومدة عقد الإيجار. والحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار– وسعر الفائدة الضمنية أو الإضافي.

✓ تصنيف عقود الإيجار (من الفقرة 7 إلى 19).

[1] Benoît Lebrun, RF Comptable n° 436 Mars 2016.
http://rfcomptable.grouperf.com/article/0436/ms/rfcompms0436_2602737.html .

[2] www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et.../ifrs_16_contrats_de_location

- ✓ عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية ويصنف على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمكافآت المتعلقة بالملكية (في الفقرة 8).
- ✓ حالة تصنيف نفس العقد بشكل مختلف بين المؤجر والمستأجر (في الفقرة 9).
- ✓ حالة عمليات البيع وإعادة الإيجار.(من الفقرة 58 إلى 66).
- ✓ معدل الإستحداث ما هو ؟
- ✓ ولا حتى المدفوعات الدنيا ما هي ؟ ولم يتكلم عن النفقات المالية المترتبة عن الفرق بين القيمة العادلة أو المحينة ومبلغ العقد أي الدفعات.

- ومقارنة بالمعيار الأمريكي (FAS 13[1]) الذي يقدم تفسير أكثر دقة، فإنه يقدم أربعة خصائص لتسجيل عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي :

- ✓ إن العقد يتوقع انتقالا للملكية ؛
- ✓ أنه يمنح خيار الشراء في آخر أجل بسعر أقل من سعر السوق في ذلك الأجل ؛
- ✓ إن تحيين مبالغ الإيجار الأدنى مجتمعة تكون أكبر من (90%)من القيمة العادلة للاستثمار عند تاريخ العقد ؛
- ✓ مدة العقد تغطي أكثر من (75%)من مدة حياة الإستثمار.

- إن المعيار الأمريكي (FAS 13) :

- ✓ يفرض اهتلاك التكاليف المباشرة لعقد الإيجار التمويلي على مدة العقد بدون استثناء، لكن حسب المعيار (IAS 17)، لا يمكن اهتلاك التكاليف المباشرة لعقد الإيجار إذا كان المؤجر هو المنتج للاستثمار، ولكن تسجل هذه التكاليف في حساب المصاريف؛
- ✓ يستثني الضمانات على الديون الغير في حسابه للإيجار الأدنى السنوي للإيجار التمويلي، والمعيار(IAS 17) يفرض أن تكون محسوبة ضمن الإيجار الأدنى ؛
- ✓ إن مبلغ الإيجار المعين يحسب بمعدل التمويلي للسوق، ولكن حسب(IAS 17) يتم التقييم وفق معدل التحيين الضمني للإيجار التمويلي، وذلك يجعل المعادلة التالية :

القيمة العادلة للاستثمار = مجموع مبالغ"أقساط" الإيجار التمويلي المحينة.

فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي في الجريدة الرسمية الى الهدف من المعيار والنطاق، نجد ان المعيار الدولي قدم الهدف والمتمثل في تبين للمستأجر والمؤجر السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة والمطبقة في الإيجار. وأما النطاق فهو يطبق على كافة عقود الإيجار باستثناء اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن واتفاقيات الترخيص للأفلام والفيديوهات والمسرحيات، وكذا مستأجر ومؤجر للعقار الاستثماري والأصول البيولوجية.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 255.

وقدم المعيار الدولي كذالك شروط الإفصاح من الفقرة 51 إلى 57 في المعيار المحاسبي الدولي حسب (IAS 17) ولا نجد هذا التفصيل في نصوص النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية الجزائرية).

- أما عن أثر ذلك على القوائم المحاسبية المالية فاننا نؤكد أنه كلما كانت النصوص دقيقة وأكثر تفصيل كلما سهل تطبيقها وكانت المعلومة المالية صحيحة وذات خصائص نوعية جيدة تعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.

ثانيا : النص المقترح من الباحث والمتعلقة بتعريف وشروط الإيجار التمويلي

عقد الإيجار : هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال والإنتفاع بتثبيت مقابل دفعة أو سلسلة دفعات.

والإيجار التمويلي هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات صلة بالتثبيت إلى مستأجر مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها[1].

3.8 الإعتراف عند المستأجر بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)

إن الإعتراف بالتثبيتات المادية المستأجرة بطريقة الإيجار التمويلي لم يكن مسموح به ضمن أصول الوحدة الإقتصادية المستأجرة حسب المخطط المحاسبي الوطني، وفي حساب التثبيتات المادية بالضبط. ولكن بعد صدور النظام المحاسبي المالي تغيرت النظرة لهذا الحدث الإقتصادي، وانتقلت من التركيز على الشكل القانوني للمعاملة الى اثبات الحقيقة الإقتصادية وتسجيله ضمن التثبيتات.

أولا : الإعتراف عند المستأجر في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)

سنتطرق في التالي لأهم ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي، وما جاء في النظام المحاسبي المالي عن الإعتراف عند المستأجر، ونحاول استخراج أهم الفوارق في النصوص الرسمية وكذا الملاحظات :

1) الإعتراف عند المستأجر في النظام المحاسبي المالي

الإعتراف عند المستأجر : يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

2) الإعتراف عند المستأجر في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)

الإعتراف الأولي عند المستأجر[1] : حسب الفقرة (20) "يجب على المستأجرين الإعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها أصول والتزامات في بيان المركز المالي بمقدار مبالغ متساوية عند بدء العقد للقيمة العادلة للممتلكات المستأجرة أو إذا كانت أقل من ذلك بمقدار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار وعند حساب القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار يكون عامل الخصم هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديده عمليا وإذا لم يكن ذلك ممكنا لتحديد عدم حدوث ذلك يستخدم معدل الإقتراض التراكمي للمستأجر ويتم إضافة أية تكاليف مباشرة أولية خاصة بالمستأجر إلى المبلغ المعترف به كأصل. "

الفقرة (21) : «يتم عرض العملية حسب جوهرها الإقتصادي وليس الشكل القانوني. "

الفقرة (24) : "ضرورة إدراج التكاليف المباشرة المتعلقة بعقد الإيجار التمويلي كجزء من المبلغ المعترف به كأصل."

الفقرة (30) : "يجب اختبار انخفاض القيمة."

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالإعتراف عند المستأجر

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالإعتراف بالتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

هناك اختلافات كبيرة في الصيغة والمعنى في(SCF) بين النص بالفرنسية والعربية في الجريدة الرسمية في المادة (2.135) الفقرة الثالثة :

(يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر) هذا النص غير مفهوم وغير واضح فهو يتكلم عن الملك المؤجر لكن عند المستأجر وهذا تناقض، والذي يقصد به حسب النص بالفرنسية – يدرج في حساب الأصول التثبيت المستأجر بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا. وبالتالي يجب حذف العبارة الزائدة والمغلوطة " الملك المؤجر" .

نفس الملاحظة بالنسبة للشطر الثاني (يدرج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية) والذي يقصد به حسب النص بالفرنسية يسجل الإلتزام أو الدين المترتب عن الإيجارات المستقبلية في حسابات الخصوم للميزانية.

المادة تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.

التعريف يخلط بين القيمة الحقيقية والقيمة العادلة.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

يتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 775.

هناك خطأ في نص المعيار حيث نص على أن التسجيل في الأصول والخصوم يكون بمبلغ متساوي " يجب على المستأجرين الإعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها أصول والتزامات في بيان المركز المالي بمقدار مبالغ متساوية عند بدء العقد" وهذا غير صحيح بل يجب التسجيل ضمن التثبيتات بالمبلغ المحين أو بالقيمة العادله أيهما أقل، بينما نسجل في حساب الخصوم أي الإلتزامات مبلغ الدين.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالإعتراف عند المستأجر وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد اختلاف إلا أن التعريف المقدم في المعيار الدولي أكثر شمولية وتفصيل، وفي هذا الصدد يجب التذكير هنا أن المعيار(IAS 17) الخاص بعقود الإيجار قد تم مراجعته وتجديده، حيث أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية المعيار(IFRS 16) في 13-01-2016 ، فهذا المعيار الدولي هو مشروع مشترك بين أكبر التنظيمات الدولية (IASB . FASB)، ماعدى بعض الاختلافات في بعض النقاط، وأما جديد هذا المعيار فقد مس خاصة محاسبة المستأجر، حيث تم التركيز على تصحيح مفهوم حق الإستعمال، فلقد كان حق الحيازة يشمل ثلاث حقوق وهي :

- ✓ حق الإستعمال.
- ✓ حق الإنتفاع من المداخيل.
- ✓ حق البيع.

فأصبح المستأجر وفق هذا المعيار الجديد يسجل في الميزانية كل من عقود الإيجار التمويلي والبسيط (الذي كان يسجل كدفعات إيجار فقط) مما قد يأدى الي ارتفاع في حجم التثبيتات المادية من جهة والديون من جهة أخرى، مما قد يحسن من مستوى معدلات الاداء، ويغير من التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة المالية.

إلا أن الإشكال المطروح في واقع الشركات والممارسة يكمن في الفصل في عقود تقديم الخدمات، وكذا الفصل في العقد المركب أي الذي فيه شقين إيجار بسيط وتقديم خدمة في نفس الوقت وهنا أعطى المعيار مجموعة من الأمثلة لتبيان هل أن الأصل معلوم أم لا وكذالك هل الشركة تملك حق الاستعمال أم لا[1] .

ثالثا : النص المقترح من الباحث في الإعتراف عند المستأجر

الاعتراف عند المستأجر : يدرج المستأجر عند بدء العقد، الإعتراف بعقود الإيجار التمويلي على أنها أصول غير جارية (تثبيتات مادية) بمقدار مبلغ مساوي للقيمة العادلة لتثبيت المستأجر، أو بمقدار القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا، إذا كانت أقل من ذلك، كما يسجل الدين المترتب في جانب الإلتزامات في بيان المركز المالي.

[1] Benoît Lebrun, RF Comptable n° 440« IFRS 16 Sur Les Contrats de Location » Juillet – Aout 2016.
https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/fr-ifrs-16-rf-comptable.pdf

4.8 الإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)

كما أن شروط الإعتراف والتقييم قد تغيرت عند المستأجر فكان لزام إعادة النظر في هذه الشروط عند المؤجر وذلك حسب الحالة فهناك (المؤجر الصانع وغير الصانع.....).

أولا : الإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)

نستعرض فيما يلي : حالة التي يمكن ان يتم فيها الإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر في النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17).

1) الإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر في النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية) :

فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل، وفي مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الملك (تكلفة الإقتناء) التي تشتمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع تنفيذ.

2) الإعتراف الأولي عند المؤجر في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)

الإعتراف الأولي عند المؤجر[1] من الفقرة 36 إلى 38

يجب على المؤجر الإعتراف بالأصول التي هي في حوزتهم بموجب عقد إيجار تمويلي في بيان المركز المالي وعرضها كذمة مدينة بمقدار مبلغ مساوي لصافي الإستثمار في عقد الإيجار. وكما قدم (في الفقرة 38) تفصيل للتكاليف التي يتم الإعتراف بها أم لا ضمن التكاليف في القياس الأولي للتكاليف. وهي التكاليف المباشرة مثل العمولات والرسوم القانونية والتكاليف الداخلية المباشرة المتعلقة بعقد الإيجار ولا تشمل التكاليف غير المباشرة العامة، ويتم استثناء التكاليف المتكبدة من المؤجر الصانع أو التاجر فيما يتعلق بمفاوضة وترتيب عقد الإيجار من صافي الإستثمار في عقد الإيجار ويتم الإعتراف بها كمصروف عندما يتم الإعتراف بربح البيع.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالإعتراف بالتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 777.

أ- النظام المحاسبي المالي

نلاحظ أن هناك اختلافات كبيرة في الصيغة والمعنى بين النص باللغة العربية والفرنسية في الجريدة الرسمية :

- ✓ بدأ من العنوان فهو يتناول في آخره كلمة الملك المؤجر وهذا يتناقض مع الشطر الأول من نفس العنوان حيث أنه يتكلم عن المؤجر غير الصانع أوغير الموزع، فبما أن هذا المؤجر غير صانع ولا موزع فليس بالضرورة أنه المالك للأصل المؤجر. وهذا ما يؤكده نفس النص بالفرنسية " bien loué "حيث يتكلم عن السلعة أو بالأحرى التثبيت أو الأصل المؤجر وذلك حسب مقتضيات نص المادة حيث تتكلم عن التثبيتات المؤجرة.
- ✓ نفس الإختلافات في الصيغة والمعنى، ففي متن هذه المادة يخلط بين الملكية وعدمها، وكذا بين الديون والحقوق عند المؤجر حيث النص باللغة الفرنسية أكثر وضوح وتفصيل بحيث يقدم الحسابات الواجب استعمالها ح/274.

إن الشطر الأول من النص باللغة العربية "فان الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويلي. !!!، وفي مقابل الديون " مبتور مقارنتا بالنص باللغة الفرنسية فلقد نسي الحساب **274** الذي يسجل فيه التثبيت المؤجر.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

تتكلم عن الأصول ولكن من المفروض أن نخص بالذكر التثبيتات فقط.

فهناك خطأ في استعمال المصطلحات القانونية في نص المعيار حيث ما زال يتكلم عن الحيازة بالنسبة للأصول المؤجرة وهذا تناقض لأن الأصل لم يعد يحوزه المؤجر فالحيازة تشمل ثلاث حقوق وهي :

حق الإستعمال – حق الإنتفاع من المداخيل – حق البيع.

والمعروف أن المؤجر لم يعد يملك حق الإستعمال بعد أن وقع عقد الإيجار(بل أصبح من التثبيتات المالية ح/274) .

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر وأثرها على القوائم المالية لا يوجد اختلاف إلا أن التعريف المقدم في المعيار الدولي أكثر شمولية وتفصيل.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في الإعتراف عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر

أقترح هذه الترجمة للنص باللغة الفرنسية : تسجل الحقوق الناتجة عن التثبيت الصافي المؤجر في حساب الأصول غير الجارية (التثبيتات المالية) ح/ 274 قروض وحقوق على عقود الإيجار التمويلي، في مقابل الديون الناتجة عن اقتناء هذا الأصل أي :

- تكلفة الشراء (وذلك في حالة يكون المؤجر يحوز التثبيت المراد تأجيره) ؛
- تكلفة الشراء والتي تشتمل أيضا على المصاريف الأولية المباشرة المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ (وذلك في حالة أن المؤجر هو ذاته مستأجر للتثبيت).

5.8 التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 17)

تعرضنا فيما سبق لحالة المؤجر غير الصانع أو الموزع لتثبيت المؤجر وفيما يلي نستعرض ذلك لدى المؤجر الصانع أو الموزع.

أولا : التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)

لتقليل من الإختلافات و الفوارق في الممارسة المحاسبية فان المعيار الدولي وكذا النظام المحاسبي المالي تعرضا للحالات الممكنة التي قد تواجه المحاسب أو المسير والمتعلقة بالايجار التمويلي و التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع من ضمن الحالات.

1) التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر

" يدرج **الدين** ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع) وعليه، فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية. لكن إذا كانت نسب فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة اصطناعية، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محدودا بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرما على أساس نسبة الفائدة المعمول بها في السوق. تثبت المصاريف الأَصلية المباشرة التي التزم بها ا لمؤجر من أجل التفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد."

2) التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 17)

الإعتراف اللاحق [1] (من الفقرة 39 إلى 46) :

يجب أن يكون الإعتراف بالدخل التمويلي بناء على نمط يعكس نسبة عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر القائم فيما يتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

وجاء في "الفقرة 42" :

يجب على المؤجر الصانع أو التاجر الإعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة حسب السياسة التي يتبعها المشروع للمبيعات المباشرة وإذا عرضت أسعار فائدة منخفظة بشكل غير حقيقي يجب أن يقتصر ربح البيع على الربح الذي

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 778.

ينطبق لو أنه تم تقاضي سعر فائدة تجاري، يتم الإعتراف بالتكلفة التي يتكبدها المؤجرين من أصحاب المصانع أو التجار فيما يتعلق بمفاوضة وتنظيم عقد الإيجار كمصروف عند تحقيق ربح البيع.

وجاء في "الفقرة 45" :

يقوم المؤجرون سواء كانوا صناعا أو تجارا في بعض الأحيان بعرض أسعار فائدة منخفظة بشكل غير حقيقي لاجتذاب العملاء وينجم عن استعمال هذا السعر الإعتراف بجزء زائد من إجمالي الدخل في العملية في وقت البيع وإذا عرضت أسعار فائدة منخفظة بشكل غير حقيقي فان ربح البيع سيقتصر على الربح الذي كان سيتحقق لو تم تقاضي سعر فائدة تجاري.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالتسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالاعتراف بالتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار **(IAS 16)**، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

تلاحظ أن هناك اختلافات كبيرة في الصيغة والمعنى في (SCF) بين النص باللغة الفرنسية والعربية في الجريدة الرسمية :

- بدأ من العنوان فهو يتناول في آخر العنوان كلمة الملك المستأجر وهذا يتناقض مع النص الفرنسية الذي لم يتكلم عن الملكية بل " bien loué " الذي يعني السلعة أو بالأحرى التثبيت أو الأصل المؤجر.
- نفس الإختلافات في متن هذه المادة يخلط بين (القيمة الحقيقية والعادلة) وبين الديون والحقوق عند المؤجر حيث النص بالفرنسية أكثر وضوح وأكثر تفاصيل.
- نلاحظ كذلك بعض الكلمات والجمل غير مفهومة مثل ما ورد في نص المادة (كانت نسب فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة اصطناعية) فكلمة اصطناعية لا علاقة لها بالموضوع ولا تؤدي المعنى المطلوب والمقصود هو أسعار فائدة منخفظة بشكل غير متوقع أو حقيقي.

ب- المعيار المحاسبي الدولي : نص المعيار غير واضح ويتطلب الكثير من التبسيط والشرح.

ثانيا : الفوارق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد اختلاف إلا أن التعريف المقدم في المعيار الدولي أكثر شمولية وتفصيل.

إن الإفصاح المقدم في المعيار الدولي أكثر شمولية وتفصيل.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في التسجيل عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر

تسجل الحقوق ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة العادلة للأصل تطبيقا للمبادئ التي تعتمدها الوحدة الإقتصادية بالنسبة لمبيعاته النافذة(الإثبات المتزامن للحقوق والمبيعات) وعليه، فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنةالمحاسبية المالية. لكن إذا كانت نسب فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة غير

متوقعة أو حقيقية، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محدودا بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرما على أساس نسبة الفائدة المعمول بها في السوق...

9. العمليات المنجزة بالعملة الصعبة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 21)

إن التوسع الإقتصادي والتجاري للشركات الكبرى العالمية صاحبه التطور في الأسواق المالية، وتعقدت أكثر المعاملات الإقتصادية والمالية، وازداد تعقيدا التسجيل المحاسبي لهذه العمليات خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي كانت تعد قوائم مالية بعملات مختلفة حسب تواجد فروعها ووحداتها عبر العالم هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعد كذلك القائمة المالية المجمعة بعملة بلاد المقر الإجتماعي الرئيسي للمؤسسة الأم، وكذا حسب عملة الأسواق المالية التي تعرض فيها قوائمها، بالإضافة لما سبق هناك مشاكل حتى على المستوى المحلي والتي لم يكن عليها إجماع في معالجتها وما تزال تتخبط فيها الوحدات الإقتصادية، فعدة عمليات مرتبطة بالعملات ومشاكل التحيين نذكر منها عمليات الشراء والبيع بالعملات المختلفة، وكذا مشكل الديون وكل العمليات المالية المرتبطة بالعملات.

أولا : العمليات المنجزة بالعملة الصعبة في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 21)

كان لاختلاف العملات النقدية الأثر البالغ على القوائم المحاسبية المالية، هذا الواقع فرض على الهيئات المحاسبية العالمية إصدار معيار محاسبي دولي (IAS 21) خاص لمعالجة جل المشاكل المرتبطة بالعملة. ولمعرفة المزيد عم جاء في النظام المحاسبي المالي واستخراج الفوارق سنستعرضه في التالي :

1) تعريف بالعمليات المنجزة بالعملة الصعبة في النظام المحاسبي المالي

تعريف العمليات المنجزة بالعملة الصعبة [1]

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول.
نقود العرض هي العملة المستعملة في تقديم الكشوف المالية.

2) تعريف العمليات المنجزة بالعملة الصعبة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 21)

مجموعة التعريفات[2] (الفقرة 8)

العملة الأجنبية هي عملة عدى عملة التقرير.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

عملة التقرير هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.137، ص 20.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 825.

في "الفقرة 9" قدم تفسير للتعريفات : العملة الوظيفية إن البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة هي عادة البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه وتأخذ المنشأة العوامل التالية بعين الإعتبار في تحديد عملتها الوظيفية

- العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على أسعار بيع البضائع والخدمات (عملة البيع).
- عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي أسعار بيع السلع والخدمات.

العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف العمالة والتكاليف المادية وغيرها من التكاليف تقديم السلع أو الخدمات.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالعمليات المنجزة بالعملة الصعبة في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 21)

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالعمليات المنجزة بالعملة الصعبة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 21) سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

لم يتعرض (SCF) : لباقي العملات الأخرى المذكورة في المعيار وخاصة (النقود التشغيلية والأجنبية). فقد قدم فقط تعريف لنقود العرض ؛

- ✓ ولم يقدم تعريف للعناصر النقدية وغير النقدية ؛
- ✓ ولا إلى الأهداف، ولا حتى مجال التطبيق المتعلق بهذا المعيار.

فهناك تناقض في المعنى وفي النص بين النص باللغة الفرنسية والعربية حيث " تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة " وهذا خطأ حيث يفهم من النص التحويل من العملة الصعبة إلى الوطنية ثم إلى العملة الصعبة مرة أخرى وهذا عكس النص الفرنسي الذي يبدو واضحا.

كما أن هناك تناقض أيضا في الفقرة الثانية من نفس المادة أي (ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول) :

- ✓ أولا هذا يتناقض تماما مع المبدأ الهام في(SCF) الذي يفرض على اللوحدة الإقتصادية مراجعة تكلفة الأصول في نهاية كل سنة، حيث يكون هناك احتمالين (إما إنخفاض القيمة أو إعادة التقييم)، وثانيا لا معنى لكلمة استهلاك التنازل أو زوال الأصول، وهذا عكس النص باللغة الفرنسية الذي يبدو واضحا في هذا الشطر والذي يترجم كالتالي :(ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ الإستهلاك، التنازل أو إلغاء الإعتراف بالأصول).

لم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ب– المعيار المحاسبي الدولي : إن نص المعيار واسع وليس مضبوط فهو لا يقدم نسب محددة أو ترتيب مفروض حسب (الأولوية أو الطبيعة أو...) للعوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار في تحديد العملة الوظيفية.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالعمليات المنجزة بالعملة الصعبة وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن المادة (1.137) فرضة التحويل إلى العملة الوطنية جميع المعاملات المنجزة بالعملات الأخرى وهذا معاكس ومغاير تماما لما جاء به المعيار (IAS 21)، حيث فرض التحويل إلى العملة التشغيلية وليس الوطنية. فمثلا شركة سوناطراك تبيع المحروقات بالدولار فان رقم أعمالها بالدولار وبالتالي من المفروض أن تكون العملة التشغيلية لها هي الدولار.

حسب المعيار (IAS 21) فانه تعرض لعملة الإفصاح (التقرير)، العملة التشغيلية (التسيير)، العملة الصعبة (الخارجية) وقدم تعريف لكل عملة من هذه العملات، فعرف العملة التشغيلية أو عملة التسيير على أنها عملة المحيط الإقتصادي الرئيسي التي تعمل فيه الوحدة الإقتصادية. ولكن لم يتعرض(SCF) لباقي العملات الأخرى المذكورة في المعيار إلا لتعريف نقود العرض.

أن(SCF) لم يتعرض إلى جميع الحالات الممكنة حالة التقييم بالتكلفة الخارجية أو بالقيمة العادلة مثل ما تعرض له المعيار الدولي(IAS 21). فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق ولا الى التفاصيل الهامة عن الإفصاح، نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذالك فهو يهدف الى توضيح أي أسعار الصرف سيتم استخدامها وكيف سيتم إعداد التقارير حول آثار التغيرات في أسعار الصرف في البيانات. و هو يطبق على المحاسبة عن المعاملات والميزانيات بالعملة الأجنبية، وتحويل النتائج والمركز المالي للعمليات الأجنبية، وكذا تحويل النتائج إلى عملة عرض. ولا يطبق هذا المعيار (التوضيح في الفقرة 4 إلى 7).

أهم أثر لهذه الفوارق على نوعية القوائم المحاسبية المالية نستخلصه مما سبق أن الجزائر لم تعترف بتطبيق هذا المعيار كونها فرضت العملة الوطنية كعملة تشغيلية وحيدة، ومعروف أن الإطار المفاهمي للمعايير الدولية يفرض تطبيق جميع المعايير المحاسبية الدولية ويرفض تجزئة تطبيقها حسب ما تمليه المصلحة الوطنية. وبذلك فان الجزائر لا تطبق المعايير المحاسبية الدولية. وقد تكون الجزائر محقة في عدم تطبيقها لهذا المعيار الدولي حيث ان "هناك العديد من الدراسات التي تشكك في أهمية معايير التقارير المالية الدولية في البلدان النامية والناشئة اقتصاديا، حيث توصلت وذكرت ايرفين ولوكاس Irvine, H. J., & Lucas (2006) أن تطوير وعولمة مجموعة المعايير المحاسبية يوفر المزايا الأخرى والتي ليست ذات صلة مباشرة بالدول النامية والناشئة. ان اعتماد معايير التقرير المالي الدولية سوف يحمي الشركات المتعددة الجنسيات (من اعداد اكثر من تقرير مالي)

حسب المعيار الأمريكي(ASC 830) لا يوجد اختلاف بين المعيار الأمريكي والدولي[1](IAS 21).

[1] Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Op. Cit, P 474.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في تعريف العمليات المنجزة بالعملة الصعبة

تحول تكلفة الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة.

10. السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 8)

يعتمد إعداد القوائم المحاسبية المالية على مجموعة من المبادئ والأسس الثابتة، كما يعتمد في بعض الحالات على تقديرات، مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها والعمر الإنتاجي للتثبيتات...، ولإعطاء مرونة أكثر في تطبيق بعض المبادئ والأسس والسياسات المحاسبية، وخاصة في تقديرات الإدارة لبعض البنود، فان المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) جاء ليزيد من درجة الملاءمة والموثوقية في القوائم المحاسبية المالية، بتبيان وتوضيح المبادئ والأسس الواجب مراعاتها لإعداد القوائم المالية في حالة تغيير التقديرات أو الطرق، وكيفية معالجة الأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية وملاءمة القوائم المحاسبية المالية.

أولا : تعريف السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 8)

سوف نستعرض أهم ما جاء عن هذا الموضوع في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي ونستخرج الفوارق :

1) تعريف السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في النظام المحاسبي المالي

التعريفات [1] :

الطرق المحاسبية : الإتفاقيات المحاسبية القاعدية، والخصائص النوعية، والمبادئ المحاسبية الأساسية، وكذا القواعد والممارسات والإجراءات الخاصة المطبقة من طرف كيان ما لإعداد كشوفه المالية وعرضها[2].

التغيير في الطرق المحاسبية : تخص تغييرات الطرق المحاسبية تعديلات المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات الخصوصية التي يطبقها أي كيان لإعداد وتقديم كشوفها المالية.

لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.138و 2.138 و 3.138، ص 21.

[2] المرجع السابق، المعجم 3، ص87.

تدرج تأثيرات التغييرات التقديرات المحاسبية المبنية على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل في النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغيرات تؤثر فيها أيضا.

يجب أن يتم تقديم التأثير على نتائج السنوات المالية السابقة لأي تغيير في الطريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ أساسي عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو لا، فمن حساب الإحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة.

وحينئذ يعمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية إمكان المقارنة بين الفترتين

وإذا كان هذا التصحيح (التقويم) لرصيد الإفتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لايمكن إنجازه بصورة مرضية تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق.

يثبت تأثير تغييرات التوجهات الجبائية المناسبة للسنة المالية الجارية في نتيجة السنة المالية.

2) تعريف السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في المعيار المحاسبي الدولي (IAS8)

تعريف(باللغة العربية) جاء في الفقرة (5)عن **السياسة المحاسبية**[1] :

هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند إعداد وتقديم البيانات المالية.

شروط تغيير السياسة المحاسبية " الفقرة 14" :

على المنشأة تغيير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير

– ضروري بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ؛ **أو**

– تنشأ في البيانات المالية وتقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على الوضع المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

التغيير في التقدير المحاسبي :هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما أو مقدار الإهتلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقديم الوضع الحاضر والمنافع والإلتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول والتزامات المالية. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء.

التغيير في التقديرات المحاسبية "في الفقرة 32 " :

نتيجة الشكوك الموروثة في الأنشطة التجارية لا يمكن قياس العديد من البيانات المالية بدقة ولكن يمكن تقديرها فقط.

يشمل التقدير الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة مثلا يطلب من التقديرات :

- الديون المعدومة ؛

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 659.

- تقادم الجرد ؛
- القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية ؛
- العمر الإنتاجي أو نمط الإهتلاك.

الأخطاء : هي محذوفات، وبيانات خاطئة في البيانات المالية للشركة عن فترة أو فترات سابقة ناشئة عن الإخفاق في استعمال أو سوء استعمال المعلومات الموثوقة التي :

- كانت متوفرة عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترات مصرح لها بالصدور ؛ و
- كان يتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار في إعداد عرض البيانات المالية.

شروط تصحيح الأخطاء " الفقرة 42" :

على المنشأة أن تصحح الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح بإصدارها بعد اكتشافها بواسطة :

- إعادة المبالغ المقارنة للفترات السابقة المقدمة حيث حصل الخطأ ؛ أو
- لو حصل الخطأ قبل السابقة الأولى المقدمة إعادة أرصدة الإفتتاحية لأصول الإلتزامات أو السهم العادي للفترة السابقة الأولى المقدمة.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتعريف السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء :

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بالإعتراف بالتثبيتات العينية سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 16)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن نص المادة وخاصة في الشطر المتعلق ب (التغيير في الطرق المحاسبية) غير واضح حيث أن الكيان لا يستطيع إجراء تعديلات في المبادئ والأسس لأن ذلك ليس من صلاحيته ولا من اختصاصه (لأنه من مهام الهيئات العليا ذات الإختصاص في الدولة) ولكن يختار الطريقة الملائمة لتقديم قوائم مالية ذات جودة عالية.

إن الشروط المقدمة في نص المادة المتعلقة بتغيير الطريقة غير واضحة حيث اشترط :

- ✓ أن يكون هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد، فما المقصود بتنظيم جديد ؟ .
- ✓ أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني، فهنا ترك للوحدة الإقتصادية الباب مفتوح لتغيير السياسة المحاسبية دون شروط محددة ومضبوطة.

لم يقدم(SCF) : تعريف للتغيير في التقديرات المحاسبية، ولا حتى الأخطاء لكن قدم السبب والنتيجة لهذه التغييرات.

كما أن هناك خطأ في التسجيل المحاسبي حيث ذكرت المادة (تدرج تأثيرات التغييرات التقديرات المحاسبية في النتيجة الصافية للسنة المالية) أنه يسجل أثر تغيير التقديرات في نتيجة السنة المالية وهذا لا ينطبق في الحقيقة مع سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي حيث يتم التسجيل في حساب الترحيل من جديد (ح 11).

الشطر الثاني من المادة (4.138) غير مفهوم (كتصحيح (تقويم) لانفتاح النتائج غير الموزعة حسم من مبلغ فصل ترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو لا فمن حساب الإحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة وحينئذ يعمد إلى تكييف معلومات السنة المالية السابقة بغرض ضمان في مستوى الكشوف المالية إمكان المقارنة بين الفترتين إذا كان هذا التصحيح (التقويم) لرصيد الإفتتاح أو هذا التكييف للمعلومات الخاصة بالسنة المالية السابقة مما لا يمكن إنجازه بصورة مرضية تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق) والمقصود حسب النص بالغة الفرنسية :

يجب أن يتم تسجيل مبلغ التغيير في الطريقة المحاسبية أو تصحيح الأخطاء المتعلق بنتائج السنوات المالية السابقة عقب موافقة أجهزة التسيير المؤهلة عليها كتعديل لرصيد الإفتتاح للنتائج غير الموزعة وذلك في حساب : الترحيل من جديد في السنة المالية الجارية أو في الإحتياطي الذي يناسب النتائج غير الموزعة.

ويعمد إلى تكييف معلومات السنوات المالية السابقة بغرض ضمان إمكانية المقارنة بين الكشوف المالية. وإذا كان لا يمكن إنجازه بصورة مرضية تقدم توضيحات عن غياب التكييف أو التصحيح في الملحق.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

إن شروط تغيير السياسة المحاسبية غير مضبوطة بشكل واضح بحيث تتيح إمكانية التلاعب بنتائج المنشأة.

هناك خطأ في الترجمة إلى العربية في تعريف الخطأ حيث عرف كمحذوفات ولكن هو في الحقيقة نسيان (omission) ، ولأن الحذف يعتبر مخالفة فهو في الغالب متعمد (يراد منه تغير الحقائق) أما النسيان فهو غير متعمد.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بتعريف السياسات، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء وأثرها على القوائم المالية

الإختلاف في ترجمة المصطلح " policies-method- – سياسة – طريقة " من اللغة الإنجليزية الى الفرنسية ثم الى العربية بين النظام المحاسبي المالي(SCF) والمعايير الدولية (IAS 8)، حيث السياسة اوسع من الطريقة.

إن كل من (SCF) والمعايير الدولية (IAS 8) لم يحدد عتبة الأهمية التي هي ضرورية للتسجيل في رأس المال أو في حساب النفقات (مبلغ التغيير في الطريقة أو في التقديرات أو تصحيح الأخطاء).

لم يبين (SCF) النظام المحاسبي المالي متطلب اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية كما بينته المعايير حيث :

- ✓ يتم اختيار السياسات المحاسبية الملاءمة من خلال تطبيق المعيار أو التفسير الملائم للمعاملات.
- ✓ عند عدم وجود معيار أو تفسير تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى معلومات تتصف بما يلي : ملائمة لاتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، وموثوقة تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي وتعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات وتكون محايدة أي تخلو من التحيز ومكتملة ومتحفظة وحكيمة.
- ✓ عند استخدام الإدارة لاجتهادها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية معينة عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الإعتبار :

- ✓ المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير التي تعالج مواضيع مشابهة وذات علاقة.
- ✓ التعريفات وشروط الإعتراف وأسس القياس الواردة في الإطار المفاهيمي.
- ✓ كما يمكن للإدارة الأخذ بعين الإعتبار الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير.[1]

وبالتالي فان الحالات التي يسمح فيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) للمنشآت بتغيير سياستها المحاسبية تتمثل في الحالات التالية :

- ✓ إذا تطلب معيار أو تفسير معين هذا التغيير.
- ✓ إذا تطلب قانون تشريع محلي هذا التغيير.
- ✓ إذا أدى هذا التغيير لزيادة موثوقية وملاءمة المعلومات المعروضة.

إن الشروط التي يجب أن تتوفر للجوء إلى التغيير في الطريقة حسب المادة (3.138) هو مطابق لما جاء في المعيار(IAS8).

لم يتعرض المعيار (IAS 8) إلى الحالات الخاصة التي قد تتعرض لها المؤسسة في ظل غياب معيار أو نص يعالجها.

تصحيح الأخطاء لم يقدم (SCF) تعريف لتصحيح الأخطاء ولكن أشار إليها في المادة (4.138) إشارة عرضية خفيفة وذلك عكس ما جاء في المعيار (IAS 8) حيث كانت قد قدمت تفاصيل كثيرة وتعريف شامل لذلك.

لا يوجد اختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS 8) والمعيار الأمريكي (ASC 250)[2].

فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق و لا الى التفاصيل الهامة عن الإفصاح، نجد أن المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذالك فهو يهدف الى وصف معايير الإختيار وتغيير السياسات المحاسبية مع المعاملات المحاسبية والإفصاح عن التغييرات في السياسات والتقديرات وتصحيحات الأخطاء، ولتعزيز مدى ملائمة وموثوقية البيانات المحاسبية المالية وإمكانية مقارنتها، وكذا شروط الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتغييرات.

وهو يطبق على عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وإجراء تغييرات في السياسات والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء، واحتساب المؤثر الضريبية لتصحيح الأخطاء والتعديلات بأثر رجعي.

الإفصاح : لم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية (الإفصاح[3] : من الفقرة 28 إلى 31) رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

أهم أثر نستنتجه أنه كلما كانت متطلبات تطبيق معيار ما مضبوطة ضبطا محكما ودقيق كلما قلة الأخطاء والإنحرافات في التطبيق وبالتالي نتجنب وقوع فوارق واختلافات كبرى في التطبيق والتي يكون لها الأثر الأكبر على نوعية القوائم لمالية.

---

[1] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 137.

[2] Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Op. Cit, P 452.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 667.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلقة بتعريف السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

شروط التغيير في الطرق المحاسبية

على الوحدة الإقتصادية تغيير في الطرق المحاسبية فقط في حال كان التغيير :

- ✓ ضروري بحسب نصوص صادرة عن هيئة تشريعية أو تنظيمية ؛ **أو**
- ✓ كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المحاسبية المالية للوحدة الإقتصادية المعنية (تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة) ؛

التغيير في التقديرات المحاسبية : هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما أو مقدار الإهتلاك الدوري لتثبيت ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر والمنافع والإلتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول والتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء.

الأخطاء : هي نسيان لمعلومة هامة، أو بيانات خاطئة في القوائم المحاسبية المالية للوحدة الإقتصادية عن فترة أو فترات سابقة ناشئة عن الإخفاق في استعمال أو سوء استعمال المعلومات الموثوقة التي :

كانت متوفرة عندما كان البيان المالي لتلك الفترات مصرحا لها بالصدور ؛ و

كان يتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار في إعداد عرض البيانات المحاسبية المالية.

11. تكلفة القرض بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 23)

يمكن للوحدة الإقتصادية أن تستعين بقروض لتمويل إنتاج تثبيت أو لشرائه، وهذه القروض تخص :

- المصانع والآلات ؛
- العقارات الإستثمارية ؛
- الإستثمارات الكبرى كالبنايات والورشات ؛
- إنشاء العمارات ؛
- إنتاج منتجات لتلبية الطلب ضمن صفقات، خاصة طويلة الأمد.

ولقد كانت القروض موضع خلاف كبير بين الممارسين لمهنة المحاسبة وبين المسيرين والمسئولين الماليين فكثيرا ما كانت تحتسب تكلفة القروض في حساب تكلفة المشروع من الناحية المالية، ولكن الإشكال كان في التقييم المحاسبي، فكثيرا ما كانت تعتبر هذه التكاليف المالية للقرض ضمن حساب التكاليف الذي يرهق كاهل المساهمين ولا يحقق مبدأ العدالة بينهم، فلو أن هناك مساهمين اثنين مثلا :

الأول كان في فترة الإنشاء فهو يتحمل كل المصاريف المالية بينما ينتفع المساهم الثاني الذي اشترى الأسهم مع نهاية انجاز المشروع وبداية استغلاله من الإيرادات دون المصاريف المالية وهنا يتبين لنا عدم المساواة بين المساهمين.

ولتحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين، ولتعزيز الإرتباط بين المحاسبة والمالية سعت كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي للإجابة على هذه التساؤلات التالية :

- لماذا لا يتم إلحاق تكلفة القرض بالتثبيت الذي تم الإقتراض من أجل ؟
- لما لا يتم التقارب والتوحيد بين طرق التقييم وحساب التكاليف بين المالية والمحاسبة ؟.

وللتذكير فلقد أوجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23) على الوحدات منذ (2009)، إلحاق وتسجيل تكلفة القروض الخاصة بتمويل شراء أو بناء أو إنتاج تثبيت معين بتكلفة حيازته ومن بين هذه التكاليف نذكر :

- فوائد عن عجز التسديد وفوائد عدم وجود رصيد (decouvert) ؛
- أتعاب ومصاريف مدفوعة للمقرض المرتبطة بإعداد ودراسة ملف القرض ؛
- فوائد القرض وتكاليف أخرى تحملتها المؤسسة للوفاء بتسديد هذا الدين (القرض) فوائد على قروض قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل ؛
- اهتلاك علاوة الإصدار، أو الدفع الخاصة بالقرض ؛
- المصاريف المالية المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي ؛
- فوارق الصرف، إذا تم تحويل الأموال أو القرض بالعملة الأجنبية.

أولا : تعريف والإعتراف بتكاليف الإقتراض في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 23)

للتحقق مما جاء في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية نستعرضه في التالي :

1) تعريف والإعتراف بتكاليف الإقتراض في النظام المحاسبي المالي

تعريف بالقروض والخصوم المالية الأخرى [1] : يتم تقييم القروض والخصوم ا لمالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

الإعتراف :

المعالجة المحاسبية الأخرى المرخص بها[2] : تدمج كلفة الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرا) قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل (الإستثماري العقاري المخزون الكرمي).

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.126، ص 14.

[2] المرجع السابق، المادة 3.126 ، ص14.

2) تعريف والإعتراف بتكاليف الإقتراض في المعيار المحاسبي الدولي(IAS 23)

تكلفة القرض[1]:هي تكلفة الفائدة والتكاليف الأخرى المرتبطة من قبل المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال."الفقرة 5"

الإعتراف: هناك نوعان من القروض

- القرض الخاص الموجه لاقتناء تثبيت أو إنشاؤه.
- مجموعة من القروض الموجهة لاقتناء أو إنشاء تثبيت.

ففي القرض الأول تكلفة القرض تلحق بالتثبيت، أما القرض الثاني فانه يحسب معدل الرسملة وهو المتوسط الحسابي لمعدلات الفائدة للقروض المتحصل عليها.

تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة[2] : هي تكلفة الإقتراض التي كان يمكن تجنبها لو لم يتم الإنفاق على الأصل المؤهل وعندما يقترض المشروع أموالا خصيصا لغرض الحصول على أصل مؤهل محدد فان تكاليف الإقتراض التي تعزى مباشرة لذلك الأصل المؤهل يمكن تحديدها بسهولة. "الفقرة 10"

وتقوم المنشأة برسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى استملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل وتعترف المنشأة بتكاليف الإقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تكبدتها فيها. "الفقرة 8

- حالة عدة قروض لتمويل أصل واحد وهنا نطبق معدل الرسملة هو المتوسط المرجح لتكاليف الإقتراض. "الفقرة 14"
- توقف الرسملة : تتوقف الرسملة عندما تستكمل بشكل جوهري كافة النشاطات الضرورية لإعداد الأصل المؤهل للاستخدام المقصود أو البيع. "الفقرة 22 ".

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتعريف والإعتراف بتكاليف الإقتراض

من النصوص الرسمية السابقة والمتعلقة بتكاليف الإقتراض سواء في النظام المحاسبي المالي أو بالمعيار (IAS 23)، نستطيع تقديم الملاحظات والإستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي لم يتوسع ولم يقدم تفاصيل مهمة.

كما أن هناك تناقض في المعنى وفي النص بين النص باللغة العربية والفرنسية حيث النص باللغة العربية يتكلم عن القيمة الحقيقية لتقييم القروض والخصوم المالية الأخرى بينما النص بالفرنسية يتكلم عن القيمة العادلة.

إن هذا النص ناقص بحيث لم يشير إلى الحالة التي قد تمكن المؤسسة من توظيف القرض المستلم بنسبة فائدة –كأن تقوم بإقراض القرض المستلم بنسبة فائدة لمتعامل آخر' ففي هذه الحالة فان المعيار (IAS 23) قدم الحل في أنه يتم إنقاص الإيراد المتحصل عليه من التوظيف من تكلفة القرض، في حين أن (SCF)لم يتعرض لمثل هذه الحالة.

---

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 772.

[2] المرجع السابق، ص،ص : 771،772،773،774.

لم يخصص النظام المحاسبي المالي لكل معيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها كما في المعايير المحاسبية الدولية رغم أهميتها، وما له من أثر بالغ على نوعية القوائم المالية.

ب- المعيار المحاسبي الدولي :

ان فرض تطبيق هذا المعيار سنة 2009، أي ضرورة الحاق تكلفة القرض بالأصل قد يكون مكلف للوحدات الإقتصادية خاصة التي لا تتوفر على نظام معلومات متطور وحتي محاسبين ماليين أكفاء، لما يتطلبه من متابعة ومعلومات مالية حديثة.

لم يقدم نص المعيار كل التفاصيل، وكل الحالات الممكنة في واقع الوحدة الإقتصادية.

ثانيا : أهم الفوارق المتعلقة بتعريف والإعتراف بتكاليف الإقتراض وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن (SCF) النظام المحاسبي المالي لم يقدم تعريف لتكلفة القرض، ولم يفرض على الوحدات الإقتصادية تطبيق هذا المعيار وجعله أمرا اختياريا (المادة 3.126 ، الجريدة الرسمية 19-2009) مما يؤدي إلى ظهور تباينات كبرى في القوائم المحاسبية المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، كون تكلفة التثبيتات الممولة بقرض تختلف من مؤسسة لأخرى حسب اختيار الطريقة المتبعة، أما المعيار الدولي (IAS 23) فقد فرض تطبيق هذا المعيار وقدم شروط يجب توفرها حتى يتم إلحاق تكاليف القرض بالتثبيت.

حسب المعيار (IAS 23) فإنه قدم تعريف لتكلفة القرض ومجال تطبيق هذا المعيار إلا أنه قدم تفصيل لبعض الحالات الممكنة وخاصة فيما يتعلق بتكلفة القرض التي تلتحق بالتثبيت، أكثر مما جاء في النظام المحاسبي المالي. فهناك حالتان مثلا :

الحالة1 حالة توقيع قرض خاص باقتناء التثبيت :

- إن توقيع عقد قرض لتمويل شراء، أو إنتاج تثبيت معين، إذا كان على دفعات حسب احتياجات المؤسسة من المال، فان تكلفة القرض تلحق بالاستثمار ؛
- إذا تم الحصول على المبلغ الكلي للقرض، وتم توظيف المبلغ الكلي بمعدل فائدة، على أن يصرف من مبلغ القرض حسب حاجة المؤسسة، فإنه يجب على المؤسسة أن تطرح من المبلغ تكلفة القرض مبالغ الأرباح المحصل عليها من توظيف أموال القرض المحصل عليه والفارق يسجل ويلحق بالإستثمار.

الحالة 2 في حال لم يتم تخصيص قرض معين لتمويل تثبيت معين.

- أي حالة وجود عقود قروض متعددة للحصول على تثبيت معين، فانه يتم احتساب معدل رسملة للمصاريف المنفقة على التثبيت.
- لم يذكر النظام المحاسبي المالي تكاليف القرض التي لا تلحق بتكلفة التثبيت والتي نذكر منها[1] :

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op. Cit, P 104.

- ✓ عندما تتوقف الأنشطة الضرورية لتحضير وتجهيز الأصل، إلا إذا كانت المدة قليلة جدا ؛
- ✓ ولكن يتم احتساب التكاليف المتعلقة بمدة المراقبة التقنية، أو الإدارية، وتعد كفترة تحضير يجب إضافتها لتكلفة الأصل.

مثال : ارتفاع منسوب مياه النهر في حالة بناء معبر أو جسر في فترة الأمطار، فتكلفة القرض في هذه المدة تلحق بتكلفة الإستثمار، لأن نزول المطر في هذه الفترة ليس استثنائي مثل الصيف فإنها تكلفة القرض لا تلحق بالإستثمار.

- فيما لم يتعرض النظام المحاسبي المالي الى الهدف من المعيار والنطاق و لا الي التفاصيل الهامة عن الإفصاح، نجد ان المعيار الدولي قدم تفاصيل عن ذالك فهو يهدف الى توضيح المبدأ الجوهري :
- تعتبر تكاليف الإقتراض المنسوبة إلى استملاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل ويتم الإعتراف بالتكاليف الأخرى كمصروفات.

و أما النطاق : فلا يطبق على الأسهم الممتازة غير المصنفة كالتزام. وتكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة استملاك أو إنشاء أو إنتاج مثل الأصل الذي تم قياسه بالقيمة العادلة كالأصل البيولوجي أو المخزون الذي تم تصنيعه.

أهم الإختلافات بين المعيار الدولي (IAS 23) والأمريكي (134 FAS)

ان المعيار الأمريكي لا يحسب ضمن تكلفة التثبيت إلا الفوائد المدفوعة على القرض، بينما في المعيار (IAS 23) يتم :

- احتساب في تكلفة القرض حتى المصاريف المتحملة من الشركة للحصول على القرض، وبالتالي فان معدل الفائدة أكبر من معدل القرض الموقع عليه في العقد.
- حسب المعيار الأمريكي، لا يتم إنقاص مبلغ الفوائد المتحصل عليها من توظيف المبالغ المقترضة، عكس (IAS 23).
- المعيار الأمريكي، لا يلحق فرق سعر الصرف بتكلفة التثبيت، ولكن ضمن المعيار الدولي (IAS 23) فهو يعترف بإلحاقها بتكلفة الإستثمار.
- – إن المعيار(IAS 23) قد قدم شروط معينة متعلقة بتاريخ **بداية إلحاق تكلفة القرض بالأصل والتي تبدأ**[2] :
- بداية تسديد النفقات المرتبطة بالأصل ؛
- استحقاق تكاليف القرض ؛
- بداية تنفيذ الأنشطة الضرورية لتحضير وتجهيز الأصل للاستعمال.

في حين أن (SCF) لم يتناول مثل هذه الشروط.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في التعريف بتكاليف الإقتراض : اقتراح نفس نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS 23)، لكن مع تقديم كل التفاصيل المهمة والضرورية.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 270.
[2] **Ibid**, P 268.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل نستنتج أنه كان من الأولى أن تكون عملية وضع المعايير المحاسبية هي واحدة من المتطلبات الأساسية لتحقيق التنمية المستدامة، الا أنه يتبين لنا مما سبق أن أساس التقييد في البيانات المحاسبية يقوم على دعامتين أساسيتين هما تحقيق المنافع الإقتصادية وامكانية التقييم وهذا غير كافي، ذلك لأنه يقوم على أساس النظر في المعاملات فقط.

إن النظام المحاسبي الحالي قاصر كونه لا يأخذ في الإعتبار ضمن القوائم المحاسبية المالية عدة حقائق واقعية ايجابية وسلبية نذكر منها : أن الثروة الحقيقية التي تجلب المنافع الإقتصادية المستقبلية للوحدة الإقتصادية تكمن في الكفاءات والمهارات والإبداع ودرجة تعاون الموظفين أي رأس المال الفكري، كما تمثل سمعة الشركة أيضا أصول خفية أخرى، وكذا رأس المال الطبيعي الذي لا يمكن تقييمه (كالمياه، البترول...) والذي غالبا ما لا يقدر ضمن الموارد، وكذلك فان المعايير الدولية (IFRS) وحتى النظام المحاسبي المالي لا يعترفان بالعوامل الخارجية السلبية المرتبطة بالتدمير التدريجي للبيئة (كظاهرة الإحتباس الحراري والتدهور البيئي وفقدان التنوع البيولوجي)، ويزيد من تعقيد هذه العملية تأثير البيئة الإقتصادية والوسط الإجتماعي (ففي السنوات الأخيرة تطورت وكالات التصنيف الإجتماعية والبيئي ونمت وظهر مصطلح الإستثمار المسؤول اجتماعيا "SRI" " l'Investissement Socialement ou Sociétalement Responsable"، وأصبح هناك من يطالب بتحليل اضافي خارج المالية يهتم بجميع الجوانب الأخرى كالبيئية، الإجتماعية والحوكمة.

بعد أن تناولنا بالتفصيل الموضوع (نصوص المعايير المحاسبية واستخراج الفوارق..)، ولأننا اعتمدنا نصوص الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية فيما يخص النظام المحاسبي المالي ونصوص المعايير المحاسبية الدولية كنص مرجعي لعملية المقارنة، أراد الباحث الإشارة في الأخير الى:

رغم أنه كان من المفروض أن يتم اصدار الاطار المفاهيمي أولا، لأنه هو الأساس والقاعدة التي تبنى على أساسها المعايير المحاسبية الدولية، ثم يتم بناء المعايير على أساس مبادئه، الا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدأ باصدار المعايير منذ تأسيسه في 1973، وذلك قبل اصدار الإطار المفاهيمي سنة 1989.

اعادة النظر في كفاءة ومصداقية ونزاهة الهيئة أو الجهة الموكل لها أمر اصدار المعايير المحاسبية، والإطار المفاهيمي (الذي يضم عدة مفاهيم وركائز أساسية وأهداف يبنى على أساسها النظام المحاسبي سواء الدولي أو الوطني)، فمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كجمعية خاصة خاضعة للقانون الإنجليزي ! ، يمكن أن تناقش على المستويين الدولي والمحلي من خلال الإجابة على السؤال التالي : هل أن هذا المجلس حين اصداره للمعايير المحاسبية يأخذ في الحسبان خصوصية الدول، واحترام سيادتها، وهل أنه يفضل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة (ونخص بالذكر مصلحة المساهمين)، و أنه لا توجد جمعيات وهيئة دولية أخرى منافسة توكل لها عملية اصدار المعايير المحاسبية ؟.

ثانيا على المستوى المحلي وجب اعادة النظر في كفاءة الجهة الموكل لها اعداد نصوص النظام المحاسبي المالي التي تصدر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وهذا ما يعطيها شرعية أكبر وحجية قانونية.

كما لاحظنا أن هناك اهتمام كبير بالتثبيتات المادية من النظام المحاسبي المالي والهيئات المحاسبية الدولية، انطلاقا من العدد الهام من المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بها، ولكن هذه المعايير لا تخلوا من الأخطاء اللغوية وحتى في المعنى ناتجة عن سوء الترجمة من النص باللغة الإنجليزية إلى العربية بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية، ومن الفرنسية اللغة المهيمنة ولغة الأغلبية في الهيئات التشريعية بالجزائر إلى اللغة العربية رغم أنها اللغة الرسمية في البلاد. نتج عنه فوضى في المصطلحات، مما عقد عملية تطبيقه في الواقع لأن الفهم الصحيح يفضي الى التطبيق السليم والدقيق مما يجنب الوحدة الإقتصادية من الوقوع في أخطاء في البيانات المحاسبية المالية، قد تهدد استمرارية المؤسسة. بالاضافة الى أنه يتطلب من الوحدة الإقتصادية الجزائرية أن تكون لها إمكانيات معتبرة مادية وبشرية.

إن النظام المحاسبي هو نظام معلومات بالدرجة الأولى، وبالرغم من أن المعايير المحاسبية أكثر تفصيل ومنهجية، إلا أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لم يحددا كل التفاصيل الهامة، وكل الحالات الممكنة المتعلقة بالأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدة الإقتصادية والتى من شأنها أن تكون لها عواقب وخيمة على نوعية المعلومة المحاسبية المالية المعروضة.

أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية قد اتفقا ووفقا في اختيارهما لعدة طرق للتقييم المحاسبي للتثبيتات المادية، وذلك تطبيقا لمبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، والملاءمة والذي أحدث ثورة كبيرة في المفاهيم المحاسبية والمالية، مما قد يعزز من الشفافية في عرض الصورة الصادقة لنشاط الوحدة الإقتصادية من خلال القوائم المحاسبية المالية. فلم يعد التسجيل المحاسبي يعتمد فقط على التقييم بالتكلفة التاريخية (سابقا)، رغم أنه يحقق الإتساق في الطريقة، ويعطي قيمة واقعية تدريجيا، الا أنه قيمة تقريبية فقط على مر السنين غير لائقة في حالة حدوث تغير كبير في المستوى العام للأسعار، ولأن الوصف الصادق للظاهرة الإقتصادية وغير الملائم لا يمكن الإنتفاع به في اتخاذ القرار.

أما عن طرق التسجيل المحاسبي للمعاملات المتعلقة بالتثبيتات المادية، فهناك تباينات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، فبينما سمحت المعايير بالإختيار بين طريقتين لتسجيل الإعانة، أوجب النظام المحاسبي المالي التسجيل بطريقة واحدة، وبالعكس بالنسبة لتسجيل القروض طويلة الأمد التي تلحق تكلفتها بالتثبيت فقد سكت (النظام المحاسبي المالي) عن اجبارية تسجيلها ضمن التثبيتات.

كما يمكن الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يعترف بتطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية، وفي بعض الأحيان قام بتغييرات هامة في نصوص بعض المعايير التي تمس بالسيادة الوطنية كالمعيار الدولي العمليات المنجزة بالعملة الصعبة المعيار(IAS 21)، وبالتالي فلا يمكن أن نقول أن النظام المحاسبي المالي هو نسخة طبق الأصل من المعايير المحاسبية الدولية (والتي تفرض التطبيق الكلي والكامل لمعاييرها دون استثناء).

وأخيرا بما أننا استعرضنا أهم المعايير المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات، واستعرضنا أهم الفوارق وأثرها على القوائم المحاسبية المالية، سوف نستعرض في الفصل الموالي القوائم المحاسبية المالية وطرق عرض المعلومة المالية، وكذا للإطار المفاهيمي الذي ينضم ويضبط الخصائص النوعية لهذه المعلومة المحاسبية المالية.

الفصل الثاني :

الخصائص النوعية للمعلومة المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

تعرضنا في الفصل السابق إلى أهم المعايير المحاسبية المالية التي تناولت التثبيتات المادية، حيث أنها إحدى الدعامتين التي يرتكز عليها أي نظام محاسبي، واستخرجنا أهم الفوارق بين كل مما جاء في المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وحاولنا استنتاج أثرها على القوائم المحاسبية المالية، وفيما يلي سوف نتطرق للدعامة الثانية للمرجع المحاسبي وهي الإطار المفاهيمي، في محاولة لاستخراج أهم الاختلافات والفوارق المتعلقة بالمبادئ والقواعد التي تعتمد وتستند عليها المعايير المحاسبية، والتي تحدد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية التي يبنى عليها النظام المحاسبي.

وقبلها سوف نتطرق لمحتوى وشكل القوائم المحاسبية المالية وطرق عرض المعلومة المحاسبية المالية، لما له من أهمية في إظهار وتسويق للمنتوج المحاسبي المالي الذي يعبر عن أداء الوحدة الاقتصادية خلال السنة المحاسبية المالية، ومؤشر لمستقبلها، وكذا يظهر حكمة وكفاءة التسيير والمسيرين.

فكلما كانت المعلومة المالية تتوفر على خصائص نوعية مميزة ومحددة ومضبوطة حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي، كلما كانت عالية الجودة ولها الأثر الأكبر على صحة وسهولة اتخاذ القرار الاقتصادي سواء من المسيرين أو حتى أصحاب المصالح، كما تساهم في جذب رؤوس الأموال والمستثمرين، والتوسع المالي والتطور الاقتصادي، دون أن ننسى أن لحجم المعلومات المطلوب ولطريقة العرض وشكل القوائم المحاسبية المالية أهمية كبيرة في سهولة القراءة وزيادة الفهم للقوائم المحاسبية المالية.

1. ركائز النظام المحاسبي

المعيار، القاعدة والمبدأ المحاسبي هي المصطلحات الأساسية الملازمة للنظام المحاسبي، فبالرغم من أن مهمة وضع المعايير الدولية بدأت منذ السبعينات، وكانت تتميز بمنح الممارسين أكبر قدر ممكن من المرونة في تطبيق المعايير، بحيث لا تتعارض مع القوانين والتشريعات الداخلية " الوطنية "، الا أنها كانت تفتقر الى (اطار نظري) القاعدة والأساس الذي تبنى عليه هذه المعايير، ولذلك وجب الرجوع إلى مصدر أو مرجع شامل ومتميز، وكان ذلك في عام 1989 سنة صدور الإطار النظري بعنوان إطار إعداد وعرض القوائم المالية، " فالإطار المفاهيمي هو نص يهدف لتوحيد الممارسات المحاسبية، تلبية الاحتياجات من المعلومات، وفي الوقت نفسه، يفرض مجموعة من المبادئ والمفاهيم بما يتفق مع ما هو مطلوب"[1].

1.1 النظام المحاسبي الدولي بين القاعدة والمبدأ المحاسبي

إن كل نظام محاسبي يعتمد على مجموعة من المعايير، " ان المعايير قد بنيت على أساس تحليل الواقع الاقتصادي، أكثر من الاعتبارات القانونية"[2]. وهي ترتكز سواء على مجموعة من القواعد المفصلة، أو مجموعة من المبادىء المتفق عليها، ولا شك أن لكل منهما نقائص.

فبينما القاعدة تعرف على أنها الصيغة التي تشير إلى ما ينبغي ويتعين القيام به في حالة معينة، فان المبدأ هو النموذج المطلوب والذي يعتمد على الحكم الشخصي. فالنظام المحاسبي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) "يرتكز على معايير محاسبية تقوم على أساس المبادئ، مدعمة بأمثلة"[3]، والذي يعاب عليه أنه غير مفصل، "وهو يعتمد بالضرورة على الأحكام الشخصية للمدراء والمسيرين، وكذا على رأي المدققين،"[4] وعلى التحكيم بين المبادئ في كثير من الحالات، حيث أنه سيكون هناك دائما حالات معقدة.

في حين أن مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي (FASB) ، "اختار نظام محاسبي على أساس القواعد بخصائص دقيقة ومعايير مكتملة"[5] فهو أكثر قانونية وتفصيل، وكما أكد (HOARAU) " أن معدوا المعايير المبنية على أساس القاعدة لا يعني عدم استعمالهم للمبادىء، ولكن القاعدة هي التي تلعب الدور الأساسي في تطبيق المعيار." [6]

ومن أهم نقائص هذا النظام المحاسبي أن كبر حجم المعيار وتفصيلاته قد تجعل عملية تطبيقه معقدة، وأنه يشجع الوحدات الاقتصادية باستمرار على البحث عن الأخطاء والنقائص في النص، أو في بعض الأحيان افتراض بعض العمليات غير المغطاة صراحة من قبل مجموعة القواعد.

---

1 B.COLASSE, "Où il est encore question d'un cadre conceptuel français : inutile hier, improbable demain", Revue française de comptabilité, Vol.332, Avril, 2001, P. 27 .

2 N.VÉRON, M. AUTRET, A.GALICHON, L'information financière en crise : comptabilité et capitalisme, Paris: Ed. Odile Jacob. (2004), P.88.

3 Odile Barbe, Laurent Didelot, Jean-luc Siegwart, Comptabilité Approfondie, Groupe Revue Fiduciaire, 2014/2015. P 67.

4 X.Paper, "Les limites de la normalisation comptable", Audit et information financière, N°Décembre, 2003, P.7.

5 Odile Barbe, Op.Ct, P.67.

6 C. Hoarau, "La gestion des résultats comptables : IFRS vs US GAAP", Revue française de comptabilité, Vol.406, n°Janvier, 2008, P. 20.

في الأخير يجب أن نشير أن النظام المحاسبي المالي يرتكز على أساس المبادىء.

2.1 الإنتقال من المعايير المحاسبية الى المعايير المالية

إن تكريس القيمة المالية على القيمة المحاسبية وتغيير الاسم من معيار المحاسبة الدولي (IAS) الى معايير التقارير المالية (IFRS) ليست من دون عواقب، حيث أن هذا يكشف مستوى التناقض وعدم الوضوح داخل مجلس المعاييير (l'IASB) في الأهداف، وفي تحديد المستفيدين الأساسيين من هذه المعايير.

"أعطية الأولوية للقيمة المالية للوحدة الاقتصادية، كأهم عنصر أساسي وملائم لأتخاذ القرارات الاقتصادية"[1].

3.1 أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية بين التوزيع الجغرافي (السياسي) واللوبيات المسيطرة

ان التوحيد المحاسبي يقتضي توحيد الطريقة، ولاشك أن الموافقة على اعطاء أكثر من طريقة في التسجيل، والاعتراف، أوحتى في التقييم من شأنه أن يشكك في أخلاقيات مجلس معايير المحاسبة الدولية، فتنوع الطرق يثبت اما المرونة أو الصراع الجغرافي (السياسي) وصراع القوى بين اللوبيات، كما أن هناك من يشكك حتى في "أن الاطار المفاهيمي للمعاييرالمحاسبية الدولية هو في الأساس الأنجلوسكسونية والذي يفضل مصلحة المساهمين على ما يسميه رجال القانون المصلحة الاجتماعية"[2].

ولمزيد من التحليل والتفصيل وجب التعرض الى أهم الهيئات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية والتي نوجزها في[3] :

أولا : مؤسسة المعايير الدولية (L'IFRS Foundation)

مؤسسة المعايير الدولية هي الشركة الأم لهيئة معايير المحاسبة الدولية، فهي المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية[4] ، ، مسيرة من قبل مجلس للمراقبة يعرف بالأوصياء[5] أو بالأمناء، تضم 22 عضوا "الأمناء"، تتمثل مهمتهم في سن استراتيجية المجلس وتقييم فعاليته ؛ والموافقة على الميزانية وضمان التمويل[6] ؛ قيادة مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذلك الكيانات المرتبطة بها بما في ذلك المجلس الاستشاري (IFRS Advisory Council) ولجنة التفسيرات (IFRS Interpretations Committee)، ويتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ويتم انتخاب الرئيس داخلها، وأما التوزيع الجغرافي للمناصب فانه (دائم وثابت !) حيث يجب أن يتم اختيار ستة من الأمناء من أوقيانوسيا / منطقة آسيا، وستة من أوروبا، سبعة من الأمريكيتين، واحد من أفريقيا واثنين من بقية العالم .

---

[1] M. Aglietta et A Reverioux,), Les dérives du capitalisme financier, Ed. Albin Michel. 2004, P.151

[2] http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/actualite/colasse/iasc_iasb.htm , consulte le 17-01-2017 à 10.00H.

[3] http://www.focusifrs.com/menu_gauche/iasb/structure_de_l_iasb/ifrs_foundation, consulte le 17-01-2017 à 11.00H.

[4] www.iasb.org, consulte le 17-01-2017 à 12.00H.

[5] جمعية مجمع العربي للمحاسبين القانونيين (أرون ASCA)، المعايير الدولية للأعداد التقارير المالية الدولية IFRS، المملكة الأردنية الهاشمية، الاردن، 2008، ص 10.

[6] C. Maillet Baudrier, les normes comptables internationales IAS/IFRS, 4 éme édition 2006 / 2007, Foucher, Paris, France, P16.

ثانيا : مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

ان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو الجهة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية[1]، يضم 16 عضوا، يتم تعيين أعضاء المجلس على أساس خبرتهم المهنية والخبرة العملية لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا بد من إيجاد توازن في توزيع أعضائها بين المراجعين ومعدي البيانات المالية، ومستخدمي القوائم المالية والجامعة، واعتبارا من يوليو 2012، ومن أجل ضمان تمثيل دولي واسع النطاق، ينبغي تحديد التمثيل الجغرافي ! لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي:

- (**4**) ممثلين من آسيا / أوقيانوسيا ؛
- (**4**) ممثلين من أوروبا ؛
- (**4**) ممثلين من أمريكا الشمالية ؛
- (**1**) ممثل لأفريقيا ؛
- (**1**) ممثل من أمريكا الجنوبية ؛
- (**2**) ممثلين من أي منطقة، للحفاظ على التوازن الجغرافي الشامل.

مما سبق فان التوزيع الجغرافي (السياسي) (المقاعد الدائمة) لأعضاء كل من مؤسسة المعايير الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية يظهر هيمنة الدول المتطورة الأوربية والأمريكية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان مجلس المعايير المحاسبة الدولية كثيرا ما يمنح لمعدي القوائم المالية الخيار في المعايير بين البدائل المتعلقة بالاعتراف والتسجيل وحتى التقييم، وهذا من يبين الأدلة التي تثبت تورط في الصراع بين اللوبيات المسيطرة، ويطعن في تطلعاته نحو التوحيد المحاسبي.

أن المعايير الدولية تعتمد إلى حد كبير على موازنة المصالح بين الجهات المسيطرة (الفاعلة والمهيمنة)، وهذا من المرجح أن يثير مشاكل سياسية من شأنها أن تطعن في أخلاقيات المجلس، ومن أهم الأمثلة الدالة على ما سبق الجدول التالي الذي يبين سيطرة الشركات المنتجة من خلال عدد الأصوات المعبر عنها في اعداد نص المعياركما يبين الجدول التالي:

[1] www.iasb.org, consulte le 17-01-2017 à 12.00H.

❖ الجدول (02-01) يبين تمثيل ومساهمة الشركات المنتجة للموارد المعدنية في اعداد المعيار (IFRS 6)[1]

Représentativité Des Entreprises Productrices de Ressources Minérales dans le Processus d'élaboration de l'IFRS 6

البيان	الأصوات المعبر عنها (Voix exprimées)		
	مجموع الاصوات	من الشركات البترولية والمناجم	
		المقبولة En valeur absolue	بالنسبة المؤوية En pourcentage
رسائل النقاش (التعليق) الواردة Lettres de commentaires reçues	52	23	%44
اعضاء لجنة التوجيه IFRS 6 Membres du panel IFRS 6	33	24	%73
العدد الكلي للاصوات المعبر عنها Nombre total de voix exprimées	85	47	%55

المصدر : http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2010-1-page 158.htm le 17-01-2017

والواقع أن توازن القوى والمصالح يمكن أن يحقق التوازن بين المتنافسين للوصول إلى حل وسط لصالح النظام الاجتماعي (Ladrière ،2001) ، بشرط وحيد أن يتم تمثيل المصالح بطريقة عادلة.

ولأنه ليس لكل الفعاليات والقوى الاقتصادية نفس الوزن ولا نفس التمثيل في مناقشات مجلس معايير المحاسبة الدولية، فهناك خطر حقيقي للحد من المحاسبة وتحويلها إلى مجرد أداة بسيطة في خدمة التنافسية بين القطاعات أو جهات معينة.

وهذه النتيجة تتعارض مع الأهداف المعلنة صراحة (من المعايير المحاسبة الدولية) ألا وهو تقديم معلومات مالية شفافة وقابلة للمقارنة للمستثمرين.

4.1 الإعتبارات السبعة لعرض القوائم المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

كما أن المؤسسة تهتم بنوعية منتجاتها وجودة عرضها لاستقطاب عدد كبير من الزبائن فان القوائم المالية كذلك تعد من أهم المنتجات التي تنتجها المؤسسة الاقتصادية والتي قد تكون من الأسباب الرئيسية لاجتذاب أكبر عدد من المساهمين، وبالتالي مضاعفة رأس مالها وتوسعة نشاطاتها، فكلما كانت المعلومة المعروضة في القوائم تتحقق فيها خصائص نوعية تجعل المعلومة المعروضة عالية الجودة (شفافة وملاءمة وتعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة...) كلما زادت ثقة المساهمة وأصحاب المصالح، تعد الوحدات الاقتصادية قوائمها المالية سنويا، والتي يجب أن تعرض بصفة صادقة، كاملة ووافية الوضعية المالية الوحدة الاقتصادية ونجاعته وأي تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن

[1] http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2010-1-page 158.htm, consulte le 17-01-2017. à 13.00H.

تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الوحدة الاقتصادية وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.[1]

إن الغرض والهدف الأساسي من القوائم المالية هو تقديم معلومات عن الوضعية المالية، وعن الأداء والتدفقات النقدية لسنتين فهي ضرورية لعدد كبير من ذوي المصالح ولمستعملي القوائم المحاسبية المالية، ليتمكنوا من المقارنة بين القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة مع الأخرى المنافسة، ولمقارنة حسابات السنة مع السنوات السابقة وذلك لاتخاذ قرارات صائبة، ونظرا لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المحاسبية المالية (مختلفة) تلبي كل منها احتياجات جهة معينة (ذوى المصالح)، فانه يتم إعداد قائمة مالية واحدة تدعى القوائم المحاسبية المالية ذات الغرض العام.
قبل أن نتطرق لشروط عرض القوائم المالية وجب علينا أن نعرف الهدف من اعدادها والتي نلخصها في التالي[2] :

- تقديم معلومات مالية مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين ؛
- معلومات تساعد على تقييم احتمالات صافي التدفقات النقدية المستقبلية ؛
- إن التقارير المالية ذات الغرض العام ليست مصممة لإظهار قيمة المنشأة ولكن تساعد على تقدير قيمة المنشأة؛
- التركيز على الاحتياجات من المعلومات المشتركة ؛
- معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ؛
- تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والاستخدامات (طبيعة ومبالغ) ؛
- التغيرات في الموارد والاستخدامات ؛
- الأداء المالي حسب محاسبة الاستحقاق ؛
- الأداء المالي حسب التدفقات النقدية السابقة ؛
- التغييرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات غير الناتجة عن الأداء المالي.

أولا : أهم الإعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS1)

وفيما يلي نستعرض أهم ما جاء عن أهم الاعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية واستخراج أهم الفوارق ومعرفة أثرها على القوائم المحاسبية المالية :

[1] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op.Cit, P 37.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

1) أهم الإعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

هناك اعتبارات وشروط تزيد من دقة وسلامة القوائم المحاسبية المالية نذكرها في التالي :

أ. **العرض العادل :**

يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وافية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.[1]

تقيّد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي بدون التمسك فقط بمظهرها القانوني.[2]

ب. **استمرارية الاستغلال :**

تعدّ الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها. [3]

ج. **محاسبة الالتزام :**

تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.[4]

د. **الإتساق في العرض :**

يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة تمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان.

في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.

لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.[1]

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 26، ص5.

[2] الجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذيّ رقم 08 – 156 المؤرّخ في 26ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 – 11 وا لمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27، المادة 18، ص12.

[3] المرجع السابق، المادة 7، ص11.

[4] المرجع السابق، المادة 6، ص11.

هـ. مبدأ الأهمية النسبية :

يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان، يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة، يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية[2].

و. المقاصة :

لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.[3]

ز. المعلومات المقارنة :

توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة. يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.[4]

ح. تكرار إعداد التقارير :

تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان. [5]

تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.[6]

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد27 ، المرجع السابق، المادة 19، ص13.

[2] المرجع السابق، المادة 11، ص12.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 15، ص 4.

[4] المرجع السابق، المادة 29، ص 5.

[5] المرجع السابق، المادة 27، ص5.

[6] المرجع السابق، المادة 28، ص 5.

2) أهم الإعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1)

أورد المعيار سبعة اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي [1]:

أ. **العرض العادل** والامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية :

يجب أن تعرض القوائم نتيجة الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة بشكل عادل، ومن المتطلبات الأخرى للعرض العادل والتي أوردها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ما يلي :

- يتوجب عند تصحيح الأخطاء أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الرجوع لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلق بالسياسات المحاسبية والأخطاء، والتغير في التقديرات المحاسبية.
- عرض السياسات المحاسبية.
- عرض وتقديم افصاحات إضافية يعزز فهم الأحداث والأنشطة والعمليات للمنشأة.

ب. **فرضية إستمرارية المنشأة** :

في حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار يتوجب الإفصاح عن الظروف التي أدت لهذه الحالة.

ج. **أساس الإستحقاق المحاسبي** :

إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية.

د. **الإتساق في العرض** :

يتوجب عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ويمكن الخروج عن الاتساق في أحد الحالتين :

- عند حدوث تغيير في أحد معايير المحاسبة الدولية.
- عند حدوث تغيير في الظروف الخاصة بالمنشأة، إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى عرض وتقديم بيانات أكثر موثوقية وملاءمة.

هـ. **الأهمية النسبية والتجميع** :

يتوجب عرض بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة، أما في حالة لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود غير المتشابهة ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد، وذلك تطبيقا لقيد التكلفة والمنفعة.

و. **التقاص** :

وتعني عملية التقاص إظهار أي بند بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين.

[1] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص (24، 25، 26).

إن عرض بعض الأصول مطروحا منها مخصصاتها هو إجراء مقبول، مثال عرض الأصول غير المتداولة مطروحا منها مجمع الإهتلاك.

ز. **المعلومات المقارنة :**

يتطلب المعيار أيضا عند تعديل عرض أو تصنيف أي من البنود في القوائم إعادة تصنيف المبالغ المقارنة حيث يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي :

- طبيعة إعادة التصنيف.
- مبلغ أي بند أو درجة أي بند تم إعادة تصنيفه.
- سبب إعادة التصنيف.

وعندما تكون عملية إعادة التصنيف غير عملية يجب الإفصاح عن أسباب عدم إعادة التصنيف وطبيعة التغيرات التي كانت ستتم.

ح. **تكرار إعداد التقارير :**

يجب عرض مجموعة كاملة من القوائم سنويا على الأقل.

التوقيت المناسب لنشر القوائم المالية : يعتبر الإسراع في نشر القوائم وعدم تأخير ذلك مفيد للمستخدمين، وقد أوجب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ضرورة قيام المنشآت بنشر قوائمها المالية خلال ستة شهور من انتهاء السنة المالية.

ط. **شكل ومحتوى قائمة المركز المالي:**

الميزانية العامة وتصنيف مكوناتها : يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عند عرض الأصول والالتزامات في الميزانية تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بأهم الإعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

- هناك عدم التطابق بين عنوان (المادة 26) التي تناولت العرض العادل ومحتواها الذي تناول العرض الوافي للوضعية المالية.
- إن الشطر الأخير في (المادة11) غير واضح ويتطلب مزيد من التوضيحات أو الأمثلة، في قوله " يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية " فكان من المفروض تقديم نسبة مئوية أو مبلغ معين يبين مقدار العنصر القليل الأهمية.

- في نص (المادة 7) : " تعدّ الكشوف المالية على أساس استمرارية النشاط " يتناقض مع المواد القانونية الأخرى التي تعتبر استمرارية الاستغلال مبدأ وليس فرضية.
- لا يوجد في النظام المحاسبي المالي (نص في الجريدة الرسمية) معيار خاص بالقوائم المالية وبالتالي فلا يوجد الهدف منها ولا النطاق !.

ب– المعيار المحاسبي الدولي

- إن من أهم الايجابيات والتي كان لها الأثر البالغ الأهمية على اقتصاد الدول التي تبنت هذه الاعتبارات (والمعايير الدولية) بصفة عامة نوجزه في الدراسة التي قام بها استان (2009) Esptein[1]، حيث أكد "الحقيقة أن معايير الإبلاغ المالي العالمي ستزيد السيولة في السوق، خفض تكاليف المعاملات للمستثمرين، وانخفاض تكلفة رأس المال وتسهيل تكوين رأس المال الدولي".
- لكن ما يعاب على هذه الاعتبارات السبعة أنها مزيج من الفرضيات القاعدية وبعض من الخصائص النوعية ولكن ليس كل الخصائص، ولذلك فهي غير شاملة ولا كاملة بل تنقصها أهم خاصيتين الملاءمة والتمثيل الصادق.
- لم يشر الإطار المفاهيمي الجديد (2010) لمبدأ الحيطة والحذر مباشرة بل ضمنيا وذلك لأن أصحاب رؤوس الأموال هم بحاجة إلى معلومة محايدة أكثر فلا تكون شديدة الحذر ولا متفائلة أكثر وهناك الكثير من المختصين، والمحاسبين يعتقدون أن المعايير (IAS/ IFRS) اعتبرت مبدأ الحيطة والحذر مبدأ متواضع فهو تصرف بشري متوقع خاصة عند حساب التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من استعمال التثبيت 'فهي توقعات عقلانية، وبالتالي نحن بصدد أحكام وتصرفات شخصية منتظرة[2].

ثانيا : الفوارق المتعلقة بأهم الإعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية وأثرها على القوائم المالية

لا يوجد في القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي مواد تبين الهدف من المعيار المحاسبي ولا النطاق !، رغم أنها معلومات هامة، فلقد وصف المعيار الدولي أنه يهدف إلى :

- تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم ذات الغرض العام.
- التأكيد على توفر خاصية المقارنة.
- تحدد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية.[3]

وأما النطاق فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي :

- القوائم المالية ذات الغرض الخاص.

---

[1] Epstein, B. J. (2009). The economic effects of IFRS adoption. *The CPA Journal*, 26-31. [Online] Available: http://www.ifrsaccountant.com/media/NYSSCPA_IFRS_Economic_Effects_Epstein_0309.pdf .

[2] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Normes IAS-IFRS, Op.Cit, P 58.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 589.

- المنشآت التي ليست لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة.
- المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح.

إن من أهم الاعتبارات والإضافات الهامة التي طرأت على القوائم المالية هي إمكانية المقارنة بين القوائم المالية في الزمان (من سنة لأخرى) والمكان (بين عدة وحدات اقتصادية منافسة) وهذا ما توصلت له الكثير من الدراسات من بينها الدراسة التي قام بها كل من (يعقوب ومادو، سنة 2009)[1] (Jacob, R. A., & Madu, C. N) (المعايير الدولية (IFRS) تمثل مجموعة واحدة ذات جودة عالية، مقبولة عالميا فهذه المعايير المحاسبية تعزز المقارنة بين التقارير المالية في العالم .هذه المقارنة يمكن أن تؤدي إلى اتخاذ أفضل القرارات الاستثمارية وضمان التوزيع الأمثل للموارد في الاقتصاد العالمي).

إن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية يتفقان في النقاط السابقة إلا أن الاختلاف يكمن في :

- أن المعيار المحاسبي الدولي (1) قد أورد سبعة اعتبارات لعرض القوائم المحاسبية المالية كما هو مبين في الجدول، لكن في النظام المحاسبي المالي لم ترد هذه الاعتبارات مرتبة كما في المعايير الدولية، ولكن معظم هذه المواد (النظام المحاسبي المالي) جاءت مبعثرة في الجرائد الرسمية عديدة وفي فصول مختلفة، فلقد تم إيرادها بهذا الترتيب، وإعطاؤها العنوان المناسب للفقرة حسب محتواها لتسمح لنا بعملية المقارنة فقط (اجتهاد شخصي)، وبما أن النظام المحاسبي المالي هو نظام لتنظيم المعلومة فان أي نقص أو تقصير أو غموض في المعلومات الضرورية لإعداد القوائم المحاسبية المالية سوف يؤثر على نوعية القوائم المحاسبية المالية، ذلك لأنه يصعب على الممارسين لمهنة المحاسبة وخاصة معدي القوائم المحاسبية المالية تجميع هذه المواد القانونية المتعلقة بالاعتبارات الضرورية لإعداد القوائم المحاسبية المالية.
- بما أن في النظام المحاسبي المالي هناك عدم تطابق بين عنوان ومحتوي العرض العادل فان نص المعايير الدولية أكثر وضوحا حيث ركز على العرض العادل.
- لم يستثني النظام المحاسبي المالي في إعداد القوائم المحاسبية المالية حسب أساس الاستحقاق قائمة التدفقات النقدية وذلك عكس ما جاء في المعايير الدولية.
- حسب النظام المحاسبي المالي : "تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية"[2]. أما المعايير المحاسبية الدولية فإنها أعطت الحرية للشركة في اختيار نقود العرض للقوائم المالية (فيتم عرض القوائم المالية حسب نقود العرض الخاصة بكل سوق مالية).
- نلاحظ أن النص المقاصة السابق (SCF) غير واضح المعنى حيث استثنى في عملية المقاصة إذا تمت على أساس تعاقدي، وهذا حسب رأيي غير مقبول بسبب أن إدارة الضرائب أصلا لا تعترف إلا بالأساس القانوني هذا من

---

[1] Jacob, R. A., & Madu, C. N. (2009). International Financial Reporting Standards: an indicator of high quality. *International Journal of Quality & Reliability Management, 26*, 712-722. http://dx.doi.org/10.1108/02656710910975778.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 28 ص 5.

جهة، ثم من جهة أخرى إن (المادة 15) لم تبين المعالجة المحاسبية للمقاصة إذا تمت على أساس تعاقدي كيف تكون التسجيلات المحاسبية.

كذلك الشطر الثاني من نص المادة غير مفهوم ولا واضح –(أوإذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف).

فلقد ضبطت المقاصة في المعيار المحاسبي الدولي كالتالي :

المقاصة :إن كل الأصول والخصوم والنفقات والإيرادات لا يجب أن تخضع لعملية المقاصة إلا في الحالات التالية :

- معيار ما يفرض أو يسمح بعملية المقاصة مثلا المعيار(IAS 18) يسمح بعملية المقاصة بين الإيرادات والنفقات للنشاطات العادية ؛
- الأرباح والخسائر الناتجة عن المعاملات المماثلة وغير المعتبرة (significatifs).[1]

إن الاستفادة من المعلومات الواردة في البيانات المحاسبية المالية، لا سيما من حيث اتخاذ القرارات، مشكوك فيها. ذلك لأنها لا تشمل على بعض العوامل الخارجية السلبية كحالة انبعاث الغازات، وتكلفة الأضرار التي لحقت بالبيئة فهي غير معتمدة في الحسابات ولا تخضع لأي نظام ضريبي كذلك ليست مدرجة في الحسابات وبالتالي فلا يمكن الجزم على الإطلاق من أن البيانات المحاسبية المالية هي مفيدة جدا بل بدلا من ذلك، فإنها يمكن أن تظلل مستخدميها.

2. الإطار المفاهيمي

إن الإطار المفاهيمي يجب أن يستنتج من رؤيا واضحة لأهداف مستقبلية ولا يتم ذلك الا وبعد تفكير عميق ومشترك بين المهنيين والأكاديميين وحتى القانونيين، فالاستغناء عنه يؤدي إلى الفوضى "تنظيمية واقتصادية وكذا الاجتماعية ". أن الإطار المفاهيمي يضم المبادئ والأسس والقواعد التي يبنى عليها النظام المحاسبي والذي يجب الرجوع إليه كمصدر. فالوحدة الاقتصادية مجبرة على الأخذ بالاعتبار التعاريف وشروط التسجيل والتقييم المعلنة في الاطار المفاهيمي[2].

1.2 لمحة تاريخية عن الإطار المفاهيمي

إن الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) 1989، مستمد من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي (FASB) ففي سنة 1973 تم وضع هيئة مستقلة داخل (AICPA) وهي (FASB) مجلس المعايير المحاسبية المالية والتي تقوم بإصدار[3] :

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion Op. Cit, P 37.

[2] Bachy. B et Sion. M, « Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS », édition Dunod, Paris , (2009), P245.

[3] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 11 .

- (SFAS) المعايير المحاسبية المالية التي تمثل القاعدة الأساسية للمعايير الأمريكية والتي تصدر بعد دراسة وبحث ومناقشات وسبر للآراء وبحوث وتعليقات عامة.
- شروحات وهي تعليقات لتوضيح بعض النقاط في (GAAP).
- الكشف التقني وفيه يتم تعميق وشرح النقاط التقنية المتعلقة بالمشاكل المحاسبية، أو المعلومات المالية التي يمكن أن تظهر لدى تطبيق بعض المعايير.
- الإطار التصوري ل (FASB) وهو متضمن في (Statements Financial Accounting Concepts SFAC) المرقم من (1) إلى (7) والتي من أهمها :

(1 SFAC) يضم الأهداف حيث تم الإشارة فيها إلى كون المعلومات يجب أن تكون نافعة وضرورية لاتخاذ قرارات اقتصادية بقصد تقديم معلومة هامة وضرورية :

- لاتخاذ القرارات الاستثمارية وللحصول على قروض ؛
- لفهم التدفقات النقدية المستقبلية ؛
- لمعرفة موارد المؤسسة.

(2SFAC) والذي يضم الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي يجب أن تجيب على (1 SFAC) أي تتوفر فيها متطلبات المعلومة المالية التي يجب أن تكون :

- صالحة لاتخاذ القرار ؛
- ملاءمة ؛
- موثوقة يمكن التحقق منها، والتي يجب أن تكون صحيحة، ولا تخدم مصلحة فئة دون الأخرى؛
- تحقق إمكانية المقارنة ؛
- تحقق الشفافية ؛
- تحترم مبدأ الأهمية النسبية.

(5 SFAC) الخاص بالاعترافات والإجراءات التي يجب توفرها في القوائم المالية، إن النشر والإعلان مرتبط بالشروط المتعلقة بما يعرض ومتى يتم عرض المعلومة في القوائم المالية.

شروط التقييم :

- التكلفة التاريخية التثبيتات المادية ؛
- التكلفة المحينة المخزونات ؛
- تكلفة الانجاز المخزونات ؛
- القيمة السوقية للمستندات ؛
- المبلغ المحين للتدفقات النقدية المستقبلية (كديون لأكثر من سنة).

- الجدول رقم (02-02) **ملخص التطور التاريخي للإطار المفاهيمي الدولي**

التاريخ	الحدث
أفريل 1989	وضع اطار اعداد وعرض القوائم المالية من قبل (IASC)
جويلية 1989	اصدار اطار اعداد وعرض القوائم المالية
أفريل 2001	تبني اطار اعداد وعرض القوائم المالية من قبل (IASB)
سبتمبر 2010	وضع الاطار المفاهيمي لاعداد التقارير المالية من قبل (IASB)

المصدر : **http://www.iasplus.com/standard/framewk بتاريخ 06-11-2016**

2.2 الإطار المفاهيمي الدولي الموحد

ان من أهم الدواعي التي أدت الى التفكير بتجديد الاطار المفاهيمي لسنة 1989 وتعديله، التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجاس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB وIASB)، حيث اتفقا على توحيد الجهود فيما يخص المعايير والمبادىء المطبق عالميا، وتجسد الاتفاق باعداد اطار مفاهيمي جديد بدأ سنة 2008[1]، والذي يعود تاريخه الى إطار اتفاقية (Norwalk) في 18 سبتمبر 2002، حيث تم بعدها الاتفاق في فيفري 2005 على خطة مشروع مشترك للإطار المفاهيمي وكان حسب المراحل التالية[2] :

a) الأهداف والخصائص النوعية ؛
b) شروط التسجيل والتقييم ؛
c) التقييم الأولي واللاحق ؛
d) الوحدات المعدة للقوائم المالية ؛
e) العرض، ومعلومات يجب تقديمها، وكذا حدود المعلومة المالية ؛
f) موضوع الإطار المفاهيمي في(GAAP) ؛
g) تطبيقه في القطاعات غير الربحية " Non Lucratif" ؛
h) الإطار المفاهيمي في مجمله.

هذا العمل لم يتم الانتهاء منه، لكن كل من (FASB وIASB) أعلنا عن نصين :

الأول – بالنسبة ل (FASB) ل - (Stetments of Financial Accounting Concepts N8)

الثاني – بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطار مفاهيمي للمعلومات المالية 2010 (Conceptual Fromework For Financial Reporting 2010).

[1] Kathleen A. Kaminski & Jon R. Carpenter, 2011, *Accounting conceptual frameworks: a comparison of FASB and IASB approaches, International Journal of Busines, Accounting, and Finance, Vol: 5, N: 1, Pp: 16-26.*

[2] http://www.focusifrs.com/content/view/full/3196 Consulte le 30-11-2015 à 14.00 H.

أما بالنسبة لنسبة تقدم الأعمال فنستطيع أن نوجزها في التالي :

- إن المرحلة (**A**) قد انتهت بنشر وإعلان في سبتمبر 2010 عن معيار جديد (SFAC 8) من طرف (FASB) والإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .
- المرحلة (**D**) كانت موضوع ورقة نقاش في ماي 2008 وقدمت كمقترح لصبر الآراء في مارس 2010.
- المرحلة (**C**) قدمت كموضوع ورقة نقاش في نهاية 2010.

3.2 الهيكل الجديد للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ل(IASB)[1]

يقوم مجلس المعايير المحاسبة الدولية حاليا بعملية تحديث للاطار المفاهيمي ويتم ذلك على مراحل، حيث تم هيكلة الإطار المفاهيمي الجديد في أربعة أجزاء :

الجزء الأول – الهدف من إعداد التقرير المالي لأغراض عامة ؛

الجزء الثاني – الوحدة المحاسبية ؛

الجزء الثالث – الخصائص النوعية للمعلومة المالية ذات الاستعمال العام ؛

الجزء الرابع – النصوص المسترجعة من الإطار المفاهيمي ل 1989.

إن الجزء الأول والثالث (1و3) هم الأجزاء الجديدة، لأنه بالنسبة للجزء الثاني (2) نشر المجلس مسودة حول"مفهوم المنشأة المعدة للتقرير" في مارس 2010 مع منح فترة إبداء أراء تنتهي في يوليو 2010، أما الجزء الرابع (4) فقد أعاد عناصر الإطار ألمفاهيمي ل 1989 والتي لم يتم تغييرها أو تعويضها أو إلغاؤها.

فالجزء الأول شمل الأهداف العامة للقوائم المالية (The Objective Of General Purpose Financial Reporting)

وفي الجزء الثالث " الخصائص النوعية للمعلومات المالية " فان النص مطابق للنص الصادر عن (FASB).

الجزء الأول : الهدف من القانون الأساسي للإطار ألمفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

(The Objective Of General Purpose Financial Reporting)

فهو يهدف لزيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجة البديلة التي تسمح بها المعايير الدولية، وكذا للمساعدة على تحضير وعرض القوائم المالية للمستعملين الخارجيين وكانت الأهداف كالتالي :

- مساعدة المجلس (IASB) على تحضير معايير (IFRS) ومراجعة المعايير السابقة ؛
- مساعدة المجلس على توحيد القوانين للمعايير المحاسبية، وإجراءات عرض القوائم المالية بإصدار قواعد تسمح بالتقليص من الاختيارات المقدمة في المعايير ؛

[1] Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, Op. Cit, P 56.

- مساعدة المنظمات الوطنية لتوحيد ولتطوير معاييرها ؛
- مساعدة معدي القوائم المالية لتطبيق المعايير (IFRS) ، ومعالجة المواضيع التي يتم التطرق لها في المعايير ؛
- مساعدة المراجعين على إبداء رأيهم في القوائم المالية المعدة وفق المعايير (IFRS) ؛
- مساعدة مستعملي القوائم المالية على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في القوائم المالية وفق المعايير (IFRS)؛
- تقديم للمهتمين معلومات حول المقاربة المتبعة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لإعداد المعايير المحاسبية.

الجزء الثاني : الوحدة المحاسبية

هذا الفصل ليس نهائيا لأنه مازال في طور الإعداد. فقدمت كموضوع ورقة نقاش (expose sondage) لشهر مارس 2010 (SRE2) فعرفت الوحدة المحاسبية على أنها : مجموعة محدودة من النشاطات الاقتصادية، حيث المعلومة المالية نافعة للمستثمرين والمقرضين والمتعاملين الحاليين والمحتملين، فهذه الفقرة تعالج :

- خصائص الوحدة المحاسبية ؛
- حدود الوحدة المحاسبية ؛
- الوحدة القانونية التي تمارس نشاطات اقتصادية ولا تراقب أي وحدة أخرى ؛
- الجزء من الوحدة والذي يعتبر كوحدة محاسبية ؛
- مصطلح الرقابة لوحدة أخرى.

الجزء الرابع : نصوص الإطار المفاهيمي التي لم يتم تغييرها 1989

هي الفقرة (–SS– 23 ,74 إلى 110) من الإطار المفاهيمي لسنة 1989 والتي تناولت استمرارية الاستغلال، عناصر القوائم المالية والتسجيل المحاسبي، تقييم العناصر المالية، مفهوم رأس المال والحفاظ على رأس المال، في المقابل الفقرة المتعلقة بمحاسبة الالتزام التي كانت في الإطار المفاهيمي 1989 (في الفرضيات القاعدية) لم يتم التعرض لها، أما استمرارية الاستغلال فلم تتغير في الإطار المفاهيمي ولا المعيار (**IAS 1**) .

وحتى عناصر القوائم المالية لم تتغير وتشمل التعريفات :

- الأصول، الخصوم ورأس المال بالنسبة للميزانية.
- والنفقات والإيرادات بالنسبة لجدول النتائج.

1.3.2 الإطار المفاهيمي بين النظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي الدولي

الهدف من المعلومة المالية هو تقديم معلومة نافعة ومهمة لاتخاذ القرارات، حيث يمكن أن نلاحظ أن هذا الإطار الجديد لم يقدم تفاصيل كثيرة كما في السابق 1989 عن الفئات المستعملة للقوائم المالية (مستثمرين، مستخدمين، المقرضين، الموردين، العملاء والمنظمات العمومية)، ولم يحدد الإطار الجديد أصحاب المصالح لكن اعتبر الممولين الحاليين والمحتملين كأهم مستخدمي القوائم المالية والملاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يهدف إلى تلبية طلب العديد من مستخدمي القوائم المالية فليس الهدف الأساسي من القوائم المالية إعطاء قيمة المؤسسة ولكن إعطاء معلومات لأصحاب رؤوس الأموال تسمح لهم بتقدير قيمة المؤسسة، ذلك لأن القوائم المالية الحالية تعتمد أكثر على توقعات وتقديرات وحتى أحكام، فالممولين تهمهم أكثر المعلومات المتعلقة بقدرة المؤسسة على توليد النقد وتظهر قوة تسيير الطاقم الإداري في الحفاظ على هذه الموارد وتسييرها [1].

وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي : المعلومات التي تساعد في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة – المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة – وتقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

رغم أن الكثير من الأبحاث والدراسات التي أجريت لتقييم نتيجة تبني الشركات للمعايير المحاسبية الدولية أعطت نتائج مرضية نذكر منها ما توصل له Chai, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010)[2] في دراسة حول "البيانات المالية للشركات المدرجة في 15 دولة عضو في الاتحاد الأوروبي (EU) قبل وبعد التبني الكامل لمعايير التقارير المالية الدولية في عام 2005، توصلوا إلى أن غالبية مؤشرات جودة المحاسبة تحسنت بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في الاتحاد الأوروبي." إلا أن هناك انتقادات كثيرة نذكر منها البحث المقدم من طرف فريق العمل(G 16) لأكاديمية علوم وتقنيات المحاسبة جامعة باريس " أن المعلومة المعروضة تلبي احتياجات المستثمرين وتلبي في وقت واحد أكثر من احتياج للمستخدمين الآخرين ،وهذا ليس بالأمر الهين فالبيانات المالية لا يمكن أن توفر جميع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار الاقتصادي فهناك عناصر غير المالية لا تتضمنها أو لا يمكن قياسها"[3].

كما أكد هذا الإطار الجديد على أنه يلبي احتياجات عدد كبير من المهتمين لأنه ركز على المعلومات المشتركة، ويبين أن الفئات الأخرى يمكن أن يجدوا في القوائم المالية احتياجاتهم من المعلومات، كما قدم تفاصيل كثيرة، ولذلك فالوحدة الاقتصادية مطالبة بتقديم القوائم المالية للاحتياجات العامة، وأن القوائم المالية لا يمكن أن تقدم قيمة الوحدة الاقتصادية ولكن تقدم معلومة تمكن المستثمرين والمقرضين على توقع قيمة الوحدة الاقتصادية، وفي النهاية نشير أن القوائم المالية تبنى كذلك على تقديرات وأحكام (مؤونات ..) وليست فقط على التمثيل الدقيق[4].

---

[1] Bruno Colmant Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS , Op.Cit, P 54.

[2] Chai, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality, Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management and Accounting*. http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-646X.2010.01041.x

[3] Academie des Sciences Techniques Comptables Financiers de Paris *La* Normalisation Comptable Actualités et Enjeux, l'imprimerie JOUVE, mars 2014, Paris ***G. HEEM,et G 16,*** Le Cadre Conceptuel Des IFRS, P 95.

[4] Robert Obert, Reflexion n 439janvier 2011, Op,Cit .

أولا : الإطار التصوري بين النظام المحاسبي المالي والإطار التصوري الدولي

ولتمكن من اجراء المقارنة بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية سوف نتطرق لذلك في التالي :

1) الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي

الإطار التصوري للمحاسبة المالية[1] : هو الدليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري التالي :

- مجال التطبيق.
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

هدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية [2]

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على :

- تطوير المعايير؛
- تحضير القوائم المالية ؛
- تفسير المستعمل للمعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- إبداء الرأي ؛

تحدد المعايير المحاسبية[3] :

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء، والمنتجات
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

2) الإطار التصوري حسب الإطار التصوري الدولي

الإطار التصوري للمحاسبة المالية : يعالج الإطار المفاهيمي ويساعد على إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وبناء عليه فان الإطار المفاهيمي لا يطبق على عملية إعداد القوائم المالية المعدة للاستعمالات الخاصة، مثل القوائم التي تعد للدوائر الضريبية.[4]

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 7، ص4.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 3، ص11.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، المرجع السابق، المادة 8، ص 4.

[4] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، معايير مرجع سبق ذكره، ص 3.

أن الإطار التصوري[1] : يهتم بحل المشاكل المحاسبية، وتقديم حلول وأجوبة لمعظم المشاكل غير المطروحة في المعايير الخاصة، إن المبادئ المحاسبية تمثل القاعدة الأساسية التي يبني عليها المرجع المحاسبي.

الغرض من الإطار المفاهيمي [2]:

- مساعدة المجلس في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير؛
- مساعدة المجلس في تحقيق التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات من خلال تقليل وتقليص الخيارات ؛
- مساعدة الهيئات الوطنية على وضع المعايير الوطنية ؛
- مساعدة معدي البيانات المالية على تطبيق المعايير ؛
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي ؛
- مساعدة مستخدمي البيانات على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية ؛
- التزويد المهني بالمعايير.

أما النطاق فان الإطار المفاهيمي يعالج المسائل التالية :

- هدف البيانات المالية ؛
- الخصائص النوعية للبيانات المالية ؛

التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها البيانات المالية ومفاهيم رأس المال والحفاظ عليه.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالإطار التصوري

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

حسب رأي الباحث فان التعريف المقدم للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ناقصا :

حيث أنه لم يتناول أهم ما في الإطار التصوري وهو المساعدة على إعداد وعرض القوائم المحاسبية المالية ذات الغرض العام من خلال تقديمه للخصائص النوعية المطلوب توفرها في المعلومة المالية.

- إن الشطر الثاني من نص التعريف (عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل) ما هو إلا تفسير لما سبقه ومن المفروض أن يحذف أو يوضع بين قوسين لكي لا يفسد المعنى المطلوب.
- ذلك لأن الإطار يحوي المبادئ المتفق عليها دوليا (ومحليا في كثير من الأحيان)، والقواعد الأساسية، الخصائص النوعية والأسس الكبرى التي يسترشد بها في عملية إصدار معايير جديدة أو إجراء تعديلات على الموجودة وكذا في معالجة الموضوعات الجديدة والتي لم تشملها المعايير السابقة.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit P 1- 28.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- المعروف أنه كلما كانت هنالك أحداث هامة متكررة وغير معالجة بموجب معيار أو تأويل استوجب ذلك إصدار معيار محاسبي ينظم ويؤطر تسجيل هذه الأحداث وذلك بناء على طلب من المتخصصين أو من اللجنة التقنية كما في المعايير الدولية.
- لا يوجد مجال التطبيق المتعلق بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي (SCF) حسب النصوص الواردة في الجرائد الرسمية.
- ولا يوجد كذلك في النظام المحاسبي المالي (SCF) معايير محاسبية منظمة حسب طبيعة الموضوع، فهي ليست مرقمة ولا مصنفة أو مجمعة بشكل منتظم كما في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS -IAS)، ولكن هي نصوص متفرقة صادرة في الجرائد الرسمية، يصعب على الأكاديميين والممارسين للمهنة المحاسبية تجميعها.

فمثلا في فهرس (لجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) يتكلم عن التقييم في فصول وأقسام مختلفة ونذكر منها في الباب الأول :

- **في القسم الثاني من الفصل الأول** تناول القواعد العامة للتقييم وذكر الحالات التالية :
- الشراء بمقابل.
- الاستلام كمساهمة عينية.
- المستلمة مجانا.
- المستلمة عن طريق المبادلة.
- تقييم الإنتاج الداخلي.
- التقييم في نهاية السنة .
- انخفاض القيمة.
- إعادة التقييم.

ومنه نلاحظ أنه تكلم عن عدة أصول وعن الطرق المختلفة لحيازتها وكيف يتم تقييمها الأولي والبعدي (أي في البداية ثم في آخر السنة).

في القسم الأول من الفصل الثاني القواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات تناول :

- التثبيتات العينية والمعنوية.
- تعريف التثبيتات العينية والمعنوية (في المادة 1و 2-121).
- شروط الإدراج في الحسابات (في المادة 3- 121).
- مبادئ تجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينها (في المادة 4-121) (الانتقاد : أنها تثبيتات وليست الأصول).
- العناصر ذات القيمة المنخفضة أو الضعيفة (الانتقاد : أنها تثبيتات وليست عناصر).
- قطع غيار الصيانة.

- المركبات (الانتقاد :أنها مكونات تثبيتات وليست مكونات أصل).
- تكلفة إنتاج تثبيت + تكلفة التفكيك للمنشأة (في المادة 5-121) (الانتقاد : أنها في نفس المادة تكلمت عن تكلفة اقتناء وإنتاج تثبيت وتفكيك منشأة ولكن كان من الأفضل أن تتكلم عن تفكيك التثبيتات وليس المنشأة فقط)، بالإضافة إلى أن تكلفة التفكيك تخص كل التثبيتات مهما كانت طريقة اقتناؤها " أي حتى المتبادلة أو...." وبالتالي كان من الأفضل أن تخصص لها مادة لوحدها ويتم تقديم كل التفاصيل المهمة وخاصة عن كيفية تحيين تكلفة التفكيك تحديد عتبة الأهمية (أي المبلغ الأدنى أو النسبة)
- العقارات الاستثمارية ، فالأصول البيولوجية.

أهم الملاحظات : نستطيع القول أن المواد القانونية المتعلقة بالتقييم أو التسجيل التثبيتات مثلا مبعثرة ومتباعدة ومنتشرة ضمن مواد قانونية مختلفة وتحت عناوين أقسام وفصول مختلفة مما يعقد من مهمة الباحثين والممارسين لمهنة المحاسبة ويجعل تجميع النصوص المتعلقة بحساب واحد شبه مستحيلة، حيث تم في هذا الفصل الثاني المخصص لتقييم وتحت عنوان القواعد الخاصة لتقييم والإدراج في الحسابات ثم أعاد الكرة ليتكلم عن التقييم (في المادة 5-121).

- ثم (في المادة 17 - 121) حالة العقارات الاستثمارية. (ثم في المادة19- 121) حالة الأصول البيولوجية).
- ثم يعيد الكرة ليتكلم عن التقييم وذلك تحت عنوان تقييم التثبيتات، معالجة أخرى مرخص بها (من المادة 20-121 إلى 27 – 121).
- ثم الحالات الخاصة بالمنتوجات الزراعية (في المادة 7- 123).

حالات التداخل في الفصول : فبينما عنوان الفصل الثاني قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، نجده في القسم الأول : التثبيتات العينية والمعنوية والذي تناول فيه التقييم ينتقل (في المادة7- 121) من التقييم إلى التكلم عن الاهتلاكات وأنواعها ثم ينتقل إلى الكلام عن متى يتم إخراج التثبيت غير المستعمل (في المادة 19- 121).

ثم في الباب الثالث مدونة الحسابات يتكلم فيها عن كل حساب وكيف تتم المعالجة المحاسبية له.

وكنتيجة لما سبق فالنظام المحاسبي المالي (SCF) يتطلب فهم دقيق ومتابعة حثيثة ومستمرة لنصوص الجريدة الرسمية، ولما قد يأتي فيها من تغيير لنصوص سابقة أو حتى إلغاء بعضها (كما في المعايير المحاسبية الدولية التي تتطلب مراجعة كلما دعت الضرورة ولفترات محددة)، ثم لا يمكن تجميع كل هذه المعلومات إلا إذا تمت من طرف شخص مهني محترف، وخاصة النصوص المتعلقة بالضرائب.

ب– المعيار المحاسبي الدولي

إن مراجعة الإطار المفاهيمي الدولي بعد 21 سنة أي منذ إصداره في 1989 حتى 2010 تبدو أنها مدة طويلة جدا بالنظر إلى حجم وتعقيد مستوى الأنشطة الاقتصادية والمالية التي توصلت لها الشركات سواء العالمية أو المحلية.

إن البيانات المحاسبية المالية لا توفر جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية لأنها تصور إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث الماضية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية، إذا اعتمدنا فقط على الحسابات فان بعض الحسابات الهامة والضرورية لا تكون منفردة كنفقات التكوين والتدريب بشكل خاص. ومن شأن هذه

المعلومات أن تكون مفيدة جدا حيث نقدر الجهود التي تبذلها الشركة لصيانة وتنمية رأس المال البشري. وبالمثل فإن حصة الإنفاق والاستثمارات المخصصة لحماية البيئة هي معلومات مفيدة جدا لبناء مزايا مميزة على المدى الطويل، وكذا نفقات البحث والتطوير الضرورية للتنمية المستقبلية ستكون بالتأكيد معلومات مفيدة جدا من حيث التسابق على مركز القيادة والسيطرة مستقبلا.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالإطار التصوري وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

نلاحظ أن هناك تباين بين التعريف المقدم للإطار التصوري في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

كما أن هناك تطابق بين الهدف المرجو من الإطار التصوري للمحاسبة المالية الجزائرية والإطار التصوري للمعايير الدولية، إلا أن هدف الإطار التصوري للمعايير الدولية أكثر دقة.

فالهدف يجب أن يكون واضح والجهة المستفيدة منه واضحة وليست مجهولة.

ومن أهم الآثار المترتبة عن الغموض في النصوص على نوعية القوائم المحاسبية المالية نذكر منها التالي :

- أن النظام المحاسبي المالي لم يحدد بالضبط الجهة الرسمية المخول لها تطوير المعايير، ولا الجهة المنتظر منها إبداء رأيها. كما في الإطار المفاهيمي الدولي الذي حدد الأطراف المعنية بذلك فهو يهدف لمساعدة المجلس في تطوير المعايير الدولية، وكذا مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي ذلك لأن تطوير معايير المحاسبة يصحبه تطوير في معايير المراجعة.
- إن نص (المادة 8) فيه خطأ مركب لأنه ينص على أن (تحدد المعايير المحاسبية قواعد تقييم و...) في حين أنه لا يوجد في النظام المحاسبي المالي (SCF) معايير محاسبية مرقمة كما في المعايير الدولية ولا مصنفة (حسب طبيعة الموضوع – فمثلا الإيجار التمويلي المعيار IAS 17 ...) ولا مجمعة بشكل منتظم بحيث كل معيار يحوى التالي (الهدف – مجال التطبيق – تعريف –معلومات يجب توفرها– شروط انتقالية– تاريخ التطبيق.– ملحق)، ولكن هي نصوص صادرة في الجريدة الرسمية، وهي نصوص متفرقة يصعب حتى على العارفين والممارسين للمهنة المحاسبية تجميعها.
- لقد ورد في المعيار(**IAS 1**) الفقرة (16) إجابة بالغة الأهمية عن تساؤل كان كثيرا ما يعترض طريق معدي القوائم المالية والمتمثلة في تأكيد أنه في الحالات الخاصة والنادرة إذا كان المعيار لا يتلاءم مع الوضعية الحقيقية والمعاملة الاقتصادية المراد ترجمتها إلى حسابات، وخاصة إذا كان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي قد يؤدي إلى عرض قوائم مالية مغلوطة، ففي مثل هذه الحالات والتي لا توجد إلا نادرا، فانه يجب تطبيق طريقة أخرى والتي تؤدي إلى التعبير عن الصورة الصادقة والحقيقية.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلقة بالإطار التصوري

الإطار التصوري للمحاسبة المالية : هو الدليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، ويساعد على إعداد وعرض القوائم المحاسبية المالية ذات الغرض العام، من خلال تقديمه للخصائص النوعية المطلوب توفرها في المعلومة المحاسبية المالية.

2.3.2 الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والإطار التصوري الدولي

إن شدة الأزمات المالية العالمية المتتالية، كان سببه الرئيسي الغموض في المعلومات المالية المعروضة والمقدمة في القوائم المحاسبية المالية في ظل غياب مرجع محاسبي ثابت الأسس والدعامات، وإطار مفاهيمي مبني على قواعد ومبادئ محددة. مما فرض على الهيئات الدولية إعادة النظر في النظام المحاسبي ككل (المرجع والإطار المفاهيمي ، المعايير....)، ومراجعته بعد كل أزمة. مما أوجب :

- إعادة صياغة إطار مفاهيمي يعتمد على قواعد سليمة ومبادئ محددة ؛
- تقديم حلول للمشاكل المحاسبية والمالية المطروحة بالإعلان عن معايير محاسبية دولية ؛
- الفصل بين المبادئ والفروض القاعدية والخصائص النوعية للمعلومة المالية وذلك ليسمح للمؤسسات الاقتصادية بتحقيق الأهداف المرجوة من القوائم المالية.

ان الجزائر حاولت التماشي مع هذه التغيرات العالمية الكبرى بوضع مرجع محاسبي وإطار مفاهيمي بمبادئ وأسس واضحة المعالم، وخاصة ضبط خصائص نوعية إلزامية للمعلومة المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية.

أولا : الخصائص النوعية للمعلومة المالية بين النظام المحاسبي المالي والإطار التصوري الدولي

وفي العرض الموالي نحاول استعراض كل من الخصائص النوعية المطلوب توفرها في المعلومة المحاسبية المالية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، واستخراج الفوارق ومعرفة أثرها على القوائم المحاسبية المالية.

1) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية حسب النظام المحاسبي المالي

الإطار التصوري[1] : يتضمن النظام المحاسبي المالي ثلاثة عناصر مهمة :

- إطار تصوري.
- معايير محاسبية.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص4.

- مدونة حسابات.

تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة ولاسيما :

- محاسبة التعهد ؛
- استمرارية الاستغلال ؛
- قابلية الفهم ؛
- الدلالة ؛
- المصداقية ؛
- قابلية المقارنة ؛
- التكلفة التاريخية ؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

الخصائص النوعية[1] : يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح، كما يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة[2]، ولاسيما :

أ- محاسبة التعهد : تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها.[3]

ب- إستمرارية الاستغلال :

الوضعية العادية للكيان التي لا يفترض بموجبها أنه ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب وتعدّ الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أوالتوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها.[4]

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27 ، مرجع سبق ذكره، المادة 8.، ص 12.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص4.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص11.

[4] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، ا لمادة 7، ص11.

ت- قابلية الفهم :

نوعية معلومة ما عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال وبالنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.

ث- الدلالة :

جودة المعلومة عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو القادمة أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها.

ج- المصداقية :

جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن يُنتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة.

ح- قابلية المقارنة :

نوعية المعلومة لما يتم إعدادها وعرضها في ظل احترام استمرارية الطرق وتسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات[1]. توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة. يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج ، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة[2] يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي. عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

خ- التكلفة التاريخية :

مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها / إنتاجها .مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص82.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 29، ص5.

د- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني :

تُدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني.

تعريفات الملاحق (الجريدة الرسمية رقم19- 2009)

الصورة الصادقة : الهدف الذي تستوفيه الكشوف المالية للكيان من حيث طبيعتها ونوعيتها وفي ظل احترام قواعد المحاسبة ويكون بمقدورها تقديم معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للكيان وأداؤها وعن متغيرات وضعيتها المالية.

- صورة صادقة[1] :

يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة تمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان. في الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية. لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو معلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

- الأهمية النسبية :

تكون المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا كان من الممكن أن يسبب عدم بيانها أثرا ما على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون استنادا إلى الكشوف المالية.

- مبدأ الأهمية النسبية[2]:

يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان، يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة، يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. لا يتمّ إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات. ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 19، ص13.

[2] المرجع السابق، المادة 11 ، ص12.

- **الحياد**[1] :

يجب أن تكون المعلومة المحاسبية حيادية ويجب ألاّ تكون موضوع انحياز أو تُفضي إلى بيانات مغرضة ونتائج معدة سلفا لدلالة.

- **مبدأ ديمومة الطرق**[2] :

يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيّر في التنظيم.

2) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية حسب الإطار التصوري الدولي

الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية

هذه الخصائص النوعية تحدد نفعية المعلومة المحتواة في القوائم المالية والتي يمكن ترتيبهم كالتالي[3] :

- الخصائص النوعية الأساسية.
- الخصائص النوعية الثانوية.

أ- الخصائص النوعية الأساسية[4]:

هي صفات تجعل المعلومات المعروضة ذات فائدة لمستخدمي المعلومات .

I. الملاءمة

تكون المعلومة المالية الملائمة قادرة على احداث فرق في :

القرارات التي يتخذها المستخدمون " بمساعدتهم في تقييم **الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية** أو تعديل عملية التقييم السابقة " القرارات إذا كانت المعلومة تنطوي على **قيمة تنبؤية** (استخدامها كمعطيات في عملية التنبؤ بالنتائج المستقبلية) أو **تأكيدية** (تؤكد أو تغير تقييمات سابقة) أو كلاهما ترتبط القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية ببعضها البعض وغالبا ما تنطوي المعلومات التي لها قيمة تنبؤية على قيمة تأكيدية أيضا، يمكن أيضا مقارنة معلومات للسنة الحالية وتستخدم كأساس للتنبؤ بالسنوات المستقبلية مع تنبؤات للسنة الحالية والتي تم إجراؤها في السنوات الماضية **الأهمية النسبية** تكون المعلومة مهمة إذا كان يؤثر حذفها أو تحريفها على القرارات المتخذة من المستخدمين.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص87.

[2] الجمهورية الجزائرية ، الجريدة الرسمية، العدد 27 ، مرجع سبق ذكره، ا لمادة 15 ، ص 12 .

[3] Odile Barbe, Op.Ct, P 68.

[4] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

II. التمثيل الصادق :

إن التقارير المالية تمثل بصدق وبشكل كامل الظواهر الاقتصادية بالكلمة والأرقام. ويجب أن يكون الوصف كامل وحيادي وخالي من الأخطاء.

- **الوصف الكامل** : يشمل جميع المعلومات اللازمة للمستخدمين لفهم الظاهرة بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة (ضمن الحدود المادية والتكلفة، وأن أي حذف في المعلومة يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظللة وبالتالي غير موثوقة).

- **الوصف الحيادي** : الذي يخلو من التحيز في اختيار(استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة أو تحسين تقييم الأداء) أو عرض المعلومة المالية (لخدمة طرف أو جهة معينة وإنما للاستخدام العام). الحياد لا يعني معلومات دون غرض أو تأثير بل على العكس فتكون قادرة على أحداث فرق في قرارات المستخدمين.

- **خالي من الأخطاء** : إن **التمثيل الصادق** يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى، أما الخلو من الخطأ فيعني لا يوجد أخطاء أو اغفالات في وصف الظاهرة فيمكن أن يكون التقدير صادقا إذا تم وصف المبلغ بشكل واضح ودقيق على أنه تقدير وإذا تم توضيح طبيعة وقيود عملية التقدير وإذا لم يتم ارتكاب أي خطأ في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

ب– الخصائص النوعية المعززة

لكي تكون المعلومة المالية نافعة يجب أن تكون ملائمة وتمثل الحقيقة الاقتصادية، فالمعلومة تكون نافعة أكثر عندما تكون مفهومة ويمكن مقارنتها والتحقق منها.

I. قابلية المقارنة

- تكون المعلومة مفيدة أكثر إذا أمكن مقارنتها مع معلومات مشابهة حول المنشآت أخرى ومع معلومات مشابهة لنفس المنشأة لفترة أخر.
- لأغراض اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية، كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (**IAS 8**).
- وقابلية المقارنة لا ترتبط ببند واحد كباقي الخصائص الأخرى بل تتطلب بندين على الأقل.
- إن الاتساق رغم ارتباطه بقابلية المقارنة إلا أن الاتساق يشير للاستخدام نفس الطرق لنفس البند

- ضمن نفس الفترة أو من فترة لأخرى وبالتالي قابلية المقارنة هي الهدف والاتساق هو الوسيلة لتحقيق ذلك الهدف.
- إن قابلية المقارنة ليست عبارة عن توحيد وتماثل فالأمور المشابهة يجب أن تكون متشابهة والأمور المختلفة يجب أن تبدو كذلك.
- ينبغي أن يشتمل التمثيل الصادق لظاهرة اقتصادية ملائمة على درجة معينة من قابلية المقارنة مع تمثيل صادق لظاهرة اقتصادية ملائمة ومماثلة من قبل منشأة أخرى معدة للتقرير.

أن السماح بطرق محاسبية بديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية يقلص من قابلية المقارنة[1].

II. قابلية التحقق

يمكن التحقق منها : وهي ميزة المعلومة التي تزود مستعملي القوائم المالية الضمان وتأمين على أن المعلومة تقدم صورة صادقة للأنشطة الاقتصادية، وأن الطريقة المحاسبية أو التقييم المطبق خالي من الأخطاء أو تحيز.[2]

كما يمكن أيضا التحقق من مجموعة من المبالغ والاحتمالات ذات العلاقة.

يمكن أن يكون التحقق مباشر (مثل عد النقد) أو غير مباشر(إعادة حساب المعطيات وفق نفس المنهجية).[3]

III. التقديم في الوقت المناسب

ويقصد بها السرعة[4] : حيث تجعل المعلومة متاحة لمتخذي القرارات في الوقت المناسب وتستجيب لاحتياجاتهم، وذلك قبل أن تكون معتبرة أي تؤثر على قرارات مستعملي القوائم المالية، وكقاعدة عامة قدم المعلومة يجعلها أقل نفعا، لكن في بعض الأحيان يكون العكس خاصة عندما يحتاجها مستعمل المعلومة في دراسة المستقبل.

IV. قابلية الفهم

يجب أن تكون المعلومات بعيدة عن التعقيد والصعوبة،

تصنيف وتمييز وعرض المعلومة بشكل واضح وموجز يجعلها مفهومة.

تعد بعض الظواهر معقدة بطبيعتها (كما في بعض عمليات الأدوات المالية) ولا يمكن أن نجعلها سهلة الفهم الا بتقديم معلومات إضافية.

يجب أن يكون لمستخدمي القوائم المالية معرفة معقولة بالأنشطة الاقتصادية وتحليل للمعلومة.[5]

---

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] Robert Obert, Reflexion n° 439, janvier 2011, Op,Cit .

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[4] Robert Obert, Reflexion n° 439, janvier 2011, Op,Cit .

[5] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومة المالية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

لم يبين النظام المحاسبي المالي ما هي الخصائص النوعية الأساسية وما هي المعززة ؟.

كما أن هناك تناقض وأخطاء في ترجمة نفس الخصائص النوعية من اللغة الفرنسية إلى العربية، بين ما ورد في المادة 6 (الجريدة الرسمية 74 -2007) والمادة 8 (الجريدة الرسمية 27 لسنة 2008)

- قابلية الفهم (intelligibilité) – الدلالة (pertinence) – المصداقية (fiabilité).
- الوضوح (intelligibilité) – الملاءمة (pertinence) – الدقة (fiabilité) .
- فقد ترجمة كلمة (intelligibilité) إلى قابلية الفهم في (المادة 6)، وإلى الوضوح في (المادة 8).
- وترجمة كلمة (pertinence) إلى الدلالة في (المادة 6)، وإلى النوعية للملاءمة في (المادة 8).
- ترجمة كلمة (fiabilité) إلى المصداقية في(المادة 6)، وإلى الدقة في(المادة 8).
- نلاحظ أن هناك تناقض صريح بين المواد القانونية في الجرائد الرسمية ويظهر ذلك جليا من خلال الآتي :

إن الخصائص النوعية المعلنة في المادة 8 (الجريدة الرسمية العدد 27- 2008) تتوافق مع تلك المعلنة من (IASB) في الإطار المفاهيمي القديم لسنة 1989، إلا أن هذه المادة 8 تتناقض مع المادة 6 (في الجريدة الرسمية 74 –2007) التي اعتبرت الخصائص النوعية مبادئ محاسبية (الملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح) والتي من خلالها يمكن أن نقدم الانتقادات والاستنتاجات التالية المستخلصة من التعريفات المقدمة :

الإنتقاد لنص المادة 8 :

– الانتقاد المقدم لتعريف محاسبة التعهد : لم يذكر في التعريف أهم استثناء حيث أنه يجب استثناء جدول التدفقات النقدية من القوائم المحاسبية المالية المعدة وفق هذه الفرضية.

وهناك عدة مصطلحات مختلفة ومتداخلة في المعنى لنفس الفرضية القاعدية " engagement " = التعهد، الالتزام، الاستحقاق.

– الانتقاد المقدم لتعريف استمرارية الاستغلال بالاضافة لتكرار، فان نفي النفي إثبات وهذا ما نلاحظه في نص المادة وهو عكس المطلوب بحيث كان يجب أن يكون نص المادة كالتالي " الوضعية العادية للوحدة الاقتصادية التي يفترض بموجبها أنه ليس له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته..." عوض عن " التي لا يفترض بموجبها أنه ليس له نية أو ضرورة في وضع حد ".

– الانتقاد لتعريف قابلية الفهم (Intelligibilité)

أنه تعريف ناقص حيث عرفها من جهة مستعمل المعلومة فهو يشترط أن تكون المعلومة من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة، وهذا حسب رأيي غير واقعي لسببين :

- ✓ درجة المعرفة تختلف من مستعمل لآخر.
- ✓ وماهو حجم المعلومات المطلوبة لتسهيل الفهم.

- إن محاسبة التعهد واستمرارية الاستغلال هما من الفرضيات القاعدية وليست من المبادئ المحاسبية[1]، كما جاء في المادة 6 (الجريدة الرسمية 74 - 2007).
- الانتقاد لتعريف الدلالة (Pertinence)

إن هناك خلط في التعريف المقدم حيث التقدير يكون خاص بالأحداث المستقبلية فقط ولا يشمل كل الأحداث، والأصح أن نقول تقييم (أو تعديل) الأحداث الماضية والحاضرة وتقدير الأحداث المستقبلية.

- الانتقاد لتعريف المصداقية (Fiabilité)

حسب الاطار المفاهيمي 1989 فان المصداقية تحوي الخصائص التالية :

الصورة الصادقة– الحقيقة الاقتصادية أولى من الشكل القانوني–الحياد – الحيطة والحذر – وليست مقتصرة على أن تكون (خالية من الخطأ أو الحكم المسبق). (كما هو الحال في التعريف المقدم من النظام المحاسبي المالي 2007)

- نقول (قابلية الفهم) كترجمة صحيحة لكلمة (Intelligibilité) وهي الأكثر دلالة على المعنى الصحيح أكثر من كلمة الوضوح الواردة في النص.
- نقول (الموثوقية[2]) كترجمة صحيحة لكلمة (fiabilité) وهي الأكثر دلالة على المعنى الصحيح أكثر من كلمة الدقة الواردة في النص.
- بعض الانتقادات للتعاريف المقدمة والخاصة بالأسس والمبادئ المعلنة في النظام المحاسبي المالي والتي نلخصها في التالي:
- الانتقاد المقدم لتعريف التكلفة التاريخية في المادة 6 (الجريدة الرسمية رقم 74 - 2007) اعتبره التكلفة التاريخية من المبادئ المحاسبية، إن التكلفة التاريخية ليست من المبادئ المحاسبية بل هي إحدى أدوات أو طريقة لقياس عناصر البيانات المحاسبية المالية (مثل القيمة الحالية.....).

بالإضافة إلى أخطاء لغوية فنقول المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة...." عوض عن " مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل..".

- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني :

الانتقاد : " نقول تقيد وتسجل المعاملات والأحداث في الدفاتر المحاسبية ولا نقول تدخل المعاملات في الدفاتر كما جاء في التعريف" .

"تُدخل المعاملات والأحداث الأخرى في دفاتر المحاسبة وتعرض في الكشوف المالية طبقا لمادتها وواقعها الاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني".

التساؤل : إن الاعتماد على تفعيل مبدأ الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني ألا يشجع على التلاعب بالتقييم (حيث المحاسب مجبر على البحث عن القيمة العادلة بعد كل عملية حيازة (بالتقسيط، المبادلة...)، وهذه القيمة تكون في كثير من الأحيان تختلف عن القيمة القانونية أي (المسجلة في الفاتورة).

---

[1] Tazdait Ali, Maitrise du système comptable financier, premiere edition ACG 2009. P 19.

[2] *www. Glossaire en langue Arabe des principaux termes relatifs à l ...PDF, consulte le 15-12-2016.*

ومنه نطرح السؤال التالي :

هل يمكن أن نتصور قوائم مالية لا تعتمد وخالية من الشكل القانونية للمعاملات والممارسات ولكن مبنية على حقوق والتزامات معتمدة على حقيقة اقتصادية فقط، مع العلم أن مديرية الضرائب لا تحبذ ذلك ؟.

- الأهمية النسبية (ج ر 27-2008 ا لمادة11) :

نلاحظ أنه لأول مرة النظام المحاسبي المالي يربط مبدأ الأهمية النسبية بالمبالغ المعتبرة (significatif) عكس (PCN) المخطط الوطني المحاسبي، إلا أن المادة لم تبين الطريقة التي تعتمدها المؤسسة لمعرفة هل المبلغ معتبر أم لا؟، فهي لم تحدد نسبة أو مبلغ الحد الأدنى للمبلغ المعتبر.

- وكذا من الناحية العملية، يجب التحكيم بين الخصائص النوعية المختلفة للمعلومة المحاسبية. فللملاءمة أهمية حيث تسمح بالحكم على الفائدة ودرجة الانتفاع من المعلومة في اتخاذ القرار. في حين الموثوقية تمكن من الحكم على موضوعية التقييم. ولكن كان من الضروري في هذا الإصلاح الذهاب لأبعد من ذلك، عن طريق استبدال هذه الخاصية بخاصية التمثيل الصادق ؟ وبالتالي فهتان الصفتان مترابطتان :

" فان الوصف الصادق للظاهرة الاقتصادية وغير الملائم لا يمكن الانتفاع به في اتخاذ القرار ، وكذا الوصف غير الصادق للظاهرة الاقتصادية وحتى إن كان ملائم فانه لا يؤدي إلى معلومات مفيدة لاتخاذ القرار"

والمشكل أنه ليس هناك تسلسل هرمي يجب احترامه يضبط ترتيب الأولويات المتعلقة بالخصائص النوعية كأن ندرس الملاءمة ثم التمثيل الصادق ! فهل التحكيم بين الخصائص النوعية المختلفة للمعلومة المحاسبية المالية يؤدي إلى ظهور طرق تقييم صحيحة ؟.

ثم لماذا قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر "دليل التقييم بالقيمة العادلة " المعيار (IFRS 13) والذي طبق ابتداء من 01 جانفي 2013 ؟ بالتأكيد فهذا المعيار سيحل المشاكل التقنية للتقييم، ولكن لا تزال مشكلة التوجيه الذي نريد أن نقدمه من خلال البيانات المالية (WALLISER) 2012[1] .

ب- المعيار المحاسبي الدولي

لم يتعرض الإطار التصوري الدولي الجديد صراحة للخصائص النوعية :

- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (Substance over Form) : أي الجوهر فوق الشكل.
- الحيطة والحذر(conservatism) : تعني وجود درجة من الحذر لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها.

إن عدم تطبيق مبدأ الحيطة والحذر وعدم ذكره في الإطار المفاهيمي الجديد صراحة (ولكن ذكره ضمنيا) يدعونا للتساؤل عن : ما المغزى من ذلك ؟.

[1] Academie des Sciences Techniques Comptables Financiers de Paris, *La* Normalisation Comptable Actualités et Enjeux, l'imprimerie Jouve, mars 2014, Paris .P.97.

والعكس صحيح كذلك ففي حالة أخذ هذا المبدأ في الحسبان فلما لا يمكن الأخذ في الاعتبار النتيجة المستقبلية ربح أو خسارة ؟

" يمكن الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي الجديد ليس مثل القديم 1989، فهو لا يحتوي على مبدأ الأسبقية للحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، ولا مبدأ الحيطة والحذر، حيث قاعدة الاستنتاجات المرفقة بالإطار التصوري ل 2010 خاصة (3.28 إلى BC 3.26) تؤكد على أن هذين المفهومين من نتاج مفهوم ومبدأ الصورة الصادقة بحيث أن الصورة الصادقة يجب أن تعكس الحقيقة الاقتصادية وليس الشكل القانوني للمعاملة، وأن المعلومة يجب أن تأخذ في الاعتبار الحذر في الحكم والتقديرات في ظروف عدم التأكد، حيث لا مبالغة ولا إفراط في تقييم الأصول والإيرادات ولا تفريط وتقصير في تقييم الخصوم والنفقات [1]"

إن الإطار المفاهيمي 2010 لم يقدم تعريف صريح لهذه المبادئ، ولكن قدمها كخصائص يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:

القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

1) الموازنة بين التكلفة والمنفعة (Cost Benefit) : أي أن المنافع يجب أن تزيد عن التكاليف ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة \ المنفعة) كونها عملية اجتهادية.
2) الموازنة بين الخصائص النوعية (Qualitative Characteristics Balancing) : يتم ذلك بشكل شمولي من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.
3) الصورة الصحيحة والعادلة / التمثيل العادل (Fair Presentation): تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي.

إن كل من (IASB وFASB) قاما في 2010 بمراجعة الإطار التصوري لسنة 1989 وخاصة الخصائص النوعية التي تم تقسيمها إلى أساسية ومعززة وذلك لترتيب الأولويات حيث أن بعض الخصائص تتعارض فيما بينها تارة وتارة أخرى يتطلب تبسيط وتحليل المعلومة المعقدة تكاليف أكبر مما يجعل عملية اختيار الأولويات بين الخصائص أمرا صعبا.

وتم تقليص الخصائص النوعية الأساسية إلى اثنتان فقط وهما الملاءمة (pertinence) والتمثيل الصادق (fidélité) ولكي تكون المعلومة المالية نافعة وهامة يجب أن تحوي هاذين الخاصيتين.

الملاءمة (pertinance) : هي عندما تؤثر المعلومة المقدمة على القرارات، وذلك بأن تكون لها قيمة توقعية أو قيمة تأكيدية أو الاثنين معا (valeur prédictive ou valeur de confirmation) أن المعلومة التي لها قيمة توقعية عادة ما تكون لها قيمة تأكيدية، مثلا معلومات حول النتائج المحققة للسنة الحالية يمكن أن تستعمل كقاعدة لتوقع نتائج السنوات القادمة، ويمكن مقارنتها بنتائج السنوات الماضية وبتوقعات السنة الحالية، ونتيجة هذه المقارنات تساعد كذلك على تصحيح وتحسين الإجراءات المطبقة سابقا تحسين الأداء والتوقعات المستقبلية (أي التغذية العكسية).

[1] Robert Obert, Reflexion n° 439, janvier 2011, Op,Cit .

إن مبدأ الملاءمة يعتمد على مبدأ الأهمية النسبية (فهي مفهوم خاص بالملاءمة وذلك إما حسب الطبيعة أو الحجم أو الاثنين معا (طبيعة وحجم المعلومة والفئة التي تنتمي لها) ، فالمعلومة تكون هامة ومعتبرة إذا كان نسيانها أو تغييرها يمكن أن يؤثر على القرارات المتخذة من طرف المساهمين ومستعملي القوائم المحاسبية المالية.

والملاحظة الهامة أن كلما كانت هناك اختيارات أكبر كلما اتسعت الهوة وظهر التناقض حيث أنه تحت مبدأ الملاءمة يسمح المعيار المحاسبي الدولي للمؤسسات الاقتصادية بتقنيات مختلفة لتقييم الأصول والخصوم بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة...[1] ، وهذا من شأنه أن يكون أداة للتلاعب بالتقييم وبمحتوى القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة فهو سلاح ذو حدين.

- **التمثيل الصادق (Fidélité)**

لكي تكون المعلومة نافعة يجب أن تعكس الصورة الحقيقية للأحداث الاقتصادية (صورة كاملة محايدة وخالية من الأخطاء المعتبرة) أي نقل لصورة الظاهرة الاقتصادية جوهرها وليس شكل المعاملة القانونية، ويتم تقديم الشرح الوافي للصورة الكاملة، فيجب أن تحوي كل المعلومات الضرورية بما فيها الأحداث، التقييم، البيان... .

ويقصد بالصورة المحايدة حسب رأيي المحايدة ليس من زاوية أو طرف واحد أو تخدم مصلحة معينة أو موجهة لخدمة هدف معين، وهذا أمر شبه مستحيل لأن المحاسبة أداة في أيدي المحاسبين الماليين والمسيرين لابد أن تخضع لرغباتهم وتوجيهاتهم، والأزمة المالية الأخيرة خير دليل على ذلك.

بالإضافة إلى أن سلطة مراقبة الأسواق الأوروبية (European Securities and Market Authority) أطلقت سنة 2011 حملة تشاور على مبدأ " الأهمية النسبية" في البيانات المالية.بعدما ذكرت بأهداف القوائم المالية وأهميتها في اتخاذ القرارات. إن المستثمرين وبعض أصحاب المصالح أكدوا بأن الملاءمة تتأثر أكثر بمبدأ الأهمية النسبية لأن أي نسيان أو عدم الدقة يؤثر مباشرتا وبدرجة أكبر على القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية.[2]

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

من أهم الفوارق بين النظام والمعايير هي تحديد المصطلحات المتعلقة بالخصائص النوعية. فهناك اختلافات كبيرة في ترجمة المصطلح من اللغة الانجليزية إلى الفرنسية ثم إلى العربية، وكذا نفس المصطلح من مادة قانونية إلى أخرى وهذه خاصة بالنظام المحاسبي المالي.

[1] Bruno Colmant Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS , Pearson France 2013, P 62.

[2] Academie des Sciences Techniques Comptables Financiers de Paris, Op.Cit, P 98 .

❖ **الجدول رقم (03/02) يبين أهم ما جاء في ترجمة الخصائص النوعية بين النظام المحاسبي المالي والاطار التصوري الدولي**

المعيار المحاسبي الدولي	النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)
القابلية للفهم – Understandability – Intelligibilité	فقد ترجمة كلمة (intelligibilité) إلى قابلية الفهم في (المادة 6)، وإلى الوضوح في(المادة 8).
الملاءمة Pertinence - Relevance –	وترجمة كلمة (pertinence) إلى الدلالة في(المادة 6)، وإلى الملاءمة في (المادة 8).
الموثوقية - Reliability - Fiabilité	ترجمة كلمة (fiabilité) إلى المصداقية في(المادة 6)، وإلى الدقة في (المادة 8).
التمثيل الصادق– الصورة الصحيحة والعادلة / التمثيل العادل Faithfulness -Image fidèle présentation fidèle	* الصورة الصادقة – (Image fidèle)
الجوهر فوق الشكل Subsance over Form Prééminence de la substance sur la forme	فقد ترجمة في المعجم (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) كلمة Prééminence de la substance sur la forme إلى أسبقية المادة على الشكل وكان من المفروض أن تكون أسبقية الجوهر على الشكل.
الحيطة والحذر – Prudence -conservatism	فقد ترجمة في المعجم (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) كلمة (Prudence) إلى الحذر فقط وكان من المفروض أن تكون الحيطة والحذر لأن التحوط هو الأساس ولا يكفي الحذر وحده.
* الاكتمال -Exhaustivité– Completeness * القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات * التوقيت المناسب –Célérité –Timeliness * الموازنة بين التكلفة والمنفعة Cost Benefit Rapport -coût/avantage – * الموازنة بين الخصائص النوعية Equilibre entre les caractéristiques qualitatives Qualitative Characterististes Balancing	لا يوجد

المصدر : من إعداد الباحث بناء على نصوص النظام المحاسبي المالي والاطار التصوري الدولي

إن الخصائص النوعية وحتى الإطار التصوري قد تم مراجعتهما عالميا، وإعادة صياغتهما في 2010 من طرف كل من (IASB ،FASB) بهدف التقارب وتسهيل عملية التوحيد المحاسبي الدولي مستقبلا هذا من جهة، ومن جهة أخرى من أجل تطوير صياغة وعرض المعلومة (معلومة بخصائص نوعية عالية الجودة)، لكن النظام المحاسبي المالي لم يواكب هذا التطور والتغيير وبالتالي نتساءل : لقد تم مراجعة الخصائص النوعية دوليا (من طرف كل من IASB ،FASB). فهل المعلومة المحاسبية المعروضة وفق النظام المحاسبي المالي المستمدة من الإطار التصوري القديم لسنة 1989 لمجلس معايير المحاسبة الدولية ل(IASB) أكثر جودة ؟.

بما أن الإطار التصوري يعرف حسب النظام المحاسبي المالي (على أنه الدليل لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة) فكيف يعقل أنه لم يتم مراجعته في الجزائر منذ 2010 التي هي سنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والتي تصادف سنة صدور الإطار المفاهيمي الدولي الجديد 2010.

إن الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبي المالي يحوي أربعة خصائص أساسية : الموضوعية، الملاءمة، الموثوقية، إمكانية المقارنة. ويحوي خصائص أخرى مشتقة كألاهمية النسبية، الصورة الصادقة، الأولوية للحقيقة الاقتصادية على الشكل، الحياد، الحيطة والحذر.

والملاحظ أن الإطار المفاهيمي الدولي الجديد 2010 يركز على التمثيل الصادق (fidélité) أكثر من المصداقية (fiabilité) نظرا لأن هذا المصطلح ذو طبيعة ومفهوم صعب ولذلك توصلا كل من (IASB ،FASB) إلى مصطلح التمثيل الصادق لكونه يعبر عن المعنى المطلوب للظاهرة الاقتصادية في القوائم المحاسبية المالية، للوصول إلى الصورة الصادقة للظاهرة الاقتصادية، حيث يجب أن يكون التسجيل المحاسبي كامل، حيادي وخالي من الأخطاء المعتبرة، ولذلك قدم كل من مجلس (IASB ،FASB) مصطلح التمثيل الصادق والذي يجمع كل المزايا المتاحة للإطار القديم عوض عن مصطلح (fiabilité) المصداقية.

بالنسبة للأهمية النسبية نلاحظ أن لا النظام المحاسبي المالي ولا المجلس لم يحددا حدا كميا موحدا للأهمية النسبية أو أن يحدد مسبقا ما قد يكون مهما في موقف معين.

إن **التمثيل الصادق** لا يعني الدقة في جميع الجوانب، لا ينتج عن التمثيل الصادق بحد ذاته بالضرورة معلومات مفيدة. (مثل التثبيتات التي تتم حيازتها عبر منحة حكومية فلا يتم تسجيلها بتكلفتها). بالإضافة لذلك فانه وبمعزل عن الظروف والعوامل الخارجية فان نص الإطار المفاهيمي " 2010 " المعدل، يبدو من الصعب الادعاء بأن المعلومات المحاسبية المالية شاملة و كاملة، أو أنها محايدة ذلك لأن من أولويتها جلب أموال المستثمرين.

إن النظام المحاسبي المالي لم يفرق بين الخصائص النوعية الأساسية والمعززة ولكن حتى المعايير المحاسبية الدولية لم تقدم ترتيبا لهذه الخصائص حسب الأولوية، فعلى سبيل المثال تطبيق الخصائص النوعية المعززة هي عملية مكررة لا تتبع ترتيبا محددا ففي بعض الأحيان يجب تقليص أو إغفال خاصية نوعية معززة لزيادة خاصية نوعية أخرى مثلا قد يكون التقليص المؤقت في قابلية المقارنة أمرا مجدي لتحسين الملاءمة أو التمثيل الصادق.

التناقض : في بعض الحالات يكون هنالك تناقص بين بعض الخصائص النوعية، فمثلا أن تحقق شرط المنافع الاقتصادية المتحصل عليها من المعلومة يجب أن تغطى تكاليف تحضيرها، والمعلوم أن تقييم الأفراد لتكاليف ومنافع الإبلاغ تختلف من بند لآخر بسبب الذاتية المتأصلة في المسيرين والمسئولين، ولأن تكلفة المعلومة قيدا هاما (والمهم أن تكون التكلفة مبررة بمنافع الإبلاغ عن تلك المعلومة). قد تبذل المنشأة جهدها في جمع ومعالجة وفحص ونشر المعلومات ولكن يتحملها مستخدمو المعلومة، على شكل عوائد مخفضة، أو تكاليف إضافية للحصول على معلومات إضافية.

ونفس المشكل مطروح حتى في خاصية نوعية واحدة فمثلا متطلبات قابلية الفهم (Compréhensibilité) وتكلفة هذه المعلومة المحاسبية المالية المقدمة، حيث يشترط في المعلومة أن تكون :

- حالية ؛
- موجزة أي أكثر تركيز ؛
- تقديم معلومة زيادة (اضافية).

وهنا السؤال المطروح : هل يمكن التضحية ببعض المبادئ والخصائص النوعية السابقة للتقليل من تكلفة المعلومة ؟

والجواب : حسب رأي الباحث أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية لم يقدما حل نهائي تضبط فيه الموازنة بين التكلفة والمنفعة، فلو أن المعايير والإطار المفاهيمي ضبط وحدد كل المعاملات والممارسات لأصبحت مهنة المحاسبة المالية مهمة ميكانيكية أو أوتوماتيكية. بل تركت هذا التحكيم والتوازن بين الخصائص النوعية وخاصة التحكم في المفاضلة، (تقييم التكاليف والمنافع المنتظرة)، فباتت من المهام الضرورية والأساسية للمسيرين والمسئولين والمحاسبين الماليين وهذا مكسب لهم يعطيهم حيز من الاستقلالية، لأنها تعكس الخبرة والحكمة التي يتمتع بها هؤلاء وتميزهم عن مسئولي المنشأة الأخرى، فكلما كانت القوائم المحاسبية المالية تعكس بصدق الصورة الصادقة للمؤسسة، وتظهر الأداء المتميز لها كلما استطاعت المؤسسة التوسع والتطور وجلب الأموال أكثر من المساهمين.

ملاحظة هامة فيما يخص الحياد : من خلال الهدف من المعلومات المحاسبية المالية حيث أن "الهدف الأساسي هو تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات فان الإطار المفاهيمي سيعتمد ضمنيا على نظريتين ماليتين نظرية الوكالة والكفاءة واللذان يتم مناقشتهما بشدة وخاصة من قبل أنصار نظرية أصحاب المصلحة.

إن الحياد الذي يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحقيقه ينبع من هذا المنطلق (الهدف من المعلومة). ولكن هذا ما هو إلا قناع تتستر به الأيديولوجية الرأسمالية (الهيئة المصدرة للمعايير).[1]

[1] Academie des Sciences Techniques Comptables Financiers de Paris, Robert Obert, Reflexion n° 439, janvier 2011, Op.Cit, P 97 .

3. القوائم المحاسبية المالية

أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على أن الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات حول :

- قائمة المركز المالي (الوضعية المالية للمؤسسة والتي تظهرها الميزانية).
- قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية (أداء المؤسسة – " Performance " الذي يظهره حساب النتائج).
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (حركة رؤوس الأموال).
- قائمة التدفقات النقدية (تطور الوضعية المالية للمؤسسة).

السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية (الملاحق تحتوي على ملخص للمبادئ والطرق ومعلومات تفسيرية أخرى).

أولا :مكونات القوائم المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

إن من أهم متطلبات التوحيد المحاسبي والتقارب بين النظم المحاسبية الدولية هو ضبط محتوى وعدد القوائم المحاسبية المالية الأساسية التي يجب عرضها وتقديمها لأصحاب المصالح كخطوة أولى، وذلك بتسطير الأهداف المنتظر تحقيقها من القوائم المحاسبية المالية، والتي يتم تحديدها في الإطار التصوري.

و نظرا لأهمية إعداد ونشر القوائم المحاسبية المالية على الوحدة الاقتصادية وعلى ذوي المصالح كان لزاما علينا عرض مكوناتها بالتفصيل في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية واستخراج الفوارق إذا وجدت ومعرفة أثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية في التالي :

1) التعريف بمكونات القوائم المحاسبية المالية حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

مكونات القوائم المالية[1]: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة :

- ا لميزانية ؛
- حساب النتائج ؛
- جدول سيولة الخزينة ؛
- جدول تغير الأموال الخاصة ؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص5.

2) مكونات القوائم المحاسبية المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

تتكون القوائم المالية من :

- قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة مالية.
- قائمة الدخل الشامل للفترة المالية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المالية.
- قائمة التدفقات النقدية للفترة المالية. [1]

الملاحظات وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة، ومعلومات توضيحية أخرى وتبين ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية، وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول آثار التغيرات في بيئة عمل المنشأة، وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية حول مصادر الأموال، ويمكن أن تتضمن موارد المنشأة غير الواردة ضمن قائمة المركز المالي.[2] حسب المعيار الدولي(**IAS 1**) لا يوجد هناك شروط دقيقة يجب إتباعها في الملاحظات (Notes Annexes)، ولكن يجب أن تقدم كل المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية والتي تساعد على تقديم الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة.[3]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالتعريف بمكونات القوائم المحاسبية المالية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

لم يقدم النظام المحاسبي المالي تعريفا في الملحق (2) الثاني ولا في المعجم (المصطلحات في الجريدة الرسمية رقم 19 لسنة (2009) لمصطلح الكيانات الصغيرة ولا حتى خصائصها، رأس مالها أو عدد عمالها.

كما أن هناك تناقض آخر متعلق دائما بالمدة (تعد القوائم في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية) كما يظهر في (المادة 27 –ج ر 74) و المادة 3.210 (ج ر 19-2009 ص 22) حيث حددة المدة ب 6 أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية .

ب- المعيار المحاسبي الدولي

ان الاتفاق الدولي حول مكونات القوائم المالية من متطلبات سهولة تنقل رأس المال الأجنبي بين الدول خاصة بعد إضافة (جدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة) وهذا ما أكدته الدراسات التي قام بها كل من:

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 592.

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[3] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 51.

- ايرفين ولوكاس (Irvine et Lucas) (2006)[1] "أشارت الدراسات المختلفة التي أجريت على اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على المستوى الدولي أن البلدان التي اعتمدت (IFRS) قد شهدت زيادات هائلة في حجم الاستثمار الأجنبي المباشر بين البلدان."
- تساي، وونغ (Cai, F. & Wong)[2] (2010) "أن وجود مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المقبولة دوليا تسمح بالقضاء على الحاجة إلى إعادة صياغة القوائم المالية، وكذا تضمن التنوع بين البلدان، مما يسهل تنقل رأس المال وزيادة التكامل بين الأسواق المالية العالمية."

ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) يتطلب الانتقال من اعداد القوائم المالية لخدمة المقرضين والدائنين، وتحويل الوجهة نحو جلب المساهمين حيث لا يمكن الفصل بين الاطار المحاسبي وكفاءة السوق المالية بحيث تأخذ قيمة الأصول بالاعتبار في كل وقت المعلومات المتاحة لتعكس القيمة الاقتصادية لهذه الاخيرة[3].

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالتعريف بمكونات القوائم المحاسبية المالية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ولكن:

- لقد تم مراجعة تسمية بعض القوائم المحاسبية المالية في الاطار المفاهيمي الدولي الجديد مثل قائمة المركز المالي عوض عن الميزانية، وكذا قائمة الدخل الشامل عوض عن جدول النتائج،.. . لاشك ان للتسمية وللمصطلحات أهمية بالغة في أي نظام محاسبي يأطر و ينظم عمل النشاط الإقتصادي.
- كل من المعيار (**IAS 1**) والنظام المحاسبي المالي لم يضبطا حجم المعلومات المطلوبة، خاصة في الملاحق بل ربطها (المعيار) بمفهوم ومبدأ الملاءمة ليترك الباب مفتوح أمام الوحدة الاقتصادية لتقديم معلومات، مما يعقد من مهمة معدي القوائم المحاسبية المالية والمسيرين لأنه من المؤكد أن لحجم المعلومات المطلوب إظهارها الأثر البالغ على نوعية القوائم المالية، فمن ناحية أن مجال تطبيق المعايير محدود ومن المفروض أن يتم التركيز على المعلومات المرتبطة بالوضعية المالية والنتائج المرحلية وليس بالمسؤولية الاجتماعية أو البيئية، ولا حتى بسياسة الأجور !. ومن ناحية أخرى فان حجم المعلومات الإلزامية المطلوبة من طرف ذوي المصالح مضخم، ومثال ذلك تقرير التسيير (rapport le de gestion) الذي يتطلب شرح وتعليق على محتوى القوائم المحاسبية المالية.

ولكن تجدر الإشارة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قد اعتبر في الإطار التصوري لسنة 1989 أن هدف المعايير وضمن اطاره التصوري وتطبيقا للخصائص النوعية للمعلومة هو تقديم معلومة مالية دقيقة ونافعة خاصة للمستثمرين والمساهمين بدرجة أعلى وجعلها من أولوياته، ثم إلى الموردين، العملاء، العمال وحتى النقابات...،

[1] Irvine, H. J., & Lucas, N. (2006). The rationale and impact of the adoption of international financial reporting standards on developing nations: the case of the United Arab Emirates. In Proceedings 18th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, pages pp. 1-22, Maui, Hawaii. [Online] Available: http://eprints.qut.edu.au/13041/.

[2] Cai, F., & Wong, H. (2010). The Effects of IFRS adoption on global capital market integration. *International Business & Economic Research Journal*, *9*(10), 25-34. [Online] Available: http://journals.cluteonline.com/index.php/IBER/article/view/636/622 .

[3] *https://www.**iec**-iab.be/fr/membres/publication/...tax/.../2006-2-Droit_**comptable**.pdf.*

وبالتالي فهي غير موجهة للمسيرين الذين يمكن لهم الحصول على كل المعلومات المطلوبة من خلال التقارير الشهرية، ولا لدائرة الضرائب التي تفرض قوائم وتصريحات خاصة، ولا لمكاتب الإحصاء الوطنية الحكومية.

الإختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS) و المعيار الأمريكي :

أنه بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة (LA SEC) فرض بعض الشروط والتي تبناها (FASB) وهي[1] حسب (ASC 210 – ASC 220 –ASC 230 – ASC 235) أن القوائم المالية تشمل :

- الميزانية لسنتين ؛
- جدول حساب النتائج لثلاث سنوات ؛
- تدفقات الخزينة لثلاثة سنوات ؛
- تغير في رأس المال لثلاثة سنوات ؛
- الملاحق.

ثالثا : النص المقترح من الباحث فيما يتعلق بالتعريف بمكونات القوائم المحاسبية المالية

تتكون القوائم المحاسبية المالية من :

- قائمة المركز المالي بتاريخ كل فترة محاسبية مالية.
- قائمة الدخل الشامل للفترة المحاسبية المالية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المحاسبية المالية.
- قائمة التدفقات النقدية للفترة المحاسبية المالية.
- الملاحق.

1.3 قائمة المركز المالي (الميزانية) بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

لطالما اعتبرت الميزانية بمثابة صورة فوتوغرافية بتاريخ معين تبين الرصيد التراكمي لحسابات الميزانية الصنف (5/4/3/2/1)، ولم تكن الاستفادة من بياناتها بالقدر الكافي خاصة أنها كانت تعتمد على طريقة التكلفة التاريخية والتي تحقق الاتساق في الطريقة ولكن من أهم عيوبها أنها غير لائقة في حالة حدوث تغير كبير في المستوى العام للأسعار، فبالإضافة إلى إعطاء قيمة تأكيدية ولكن تبقى تقريبية فقط على مر السنين، ولم تكن لتعطي قيمة تنبؤية وهي الأهم، وهي بالتالي لا تعكس حجم وطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية.

ولقد تطورت وتغيرت عدة مفاهيم وقواعد أساسية كانت تبنى على أساسها الميزانية، حيث اختصرت شروط التسجيل في الميزانية (الأصول أو الخصوم) وفق المعيار المحاسبي الدولي وحتى النظام المحاسبي المالي في شرطين أساسيين

[1] Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, Op. Cit, P 97.

هما : إمكانية التقييم وتحقيق منافع اقتصادية، كما تجدر الإشارة إلى انه فيما يخص الشرط الأول (إمكانية التقييم) فانه يجب العثور على منهجية للقياس على أساس قاعدة متسقة، وذات صلة ومستقرة مع مرور الوقت، هذه المنهجية عقدة مستعصية يجري البحث عنها. بل أن البيانات المحاسبية المالية ينبغي أن تعكس قدرة الشركة على خلق القيمة من خلال النشاط الاقتصادي، وتوليد التدفق النقدي الفائض من خلال دورة كاملة من النشاط الإقتصادي.

كما يجب أن يعكس تقييم العناصر المشاركة في دورة الاستغلال مقدار مساهمتها في خلق القيمة من خلال قياس :

- مساهمتها في توليد التدفقات النقدية الإضافية.
- قدرتها على المساهمة في توليد التدفق النقدي لفترات مستقبلية (من خلال الميزانية).

النقطة الأخرى والمهمة والتي تجدر الاشارة لها: حيث كان مفروض على المحللين الماليين القيام بعمليات معقدة لإعادة ترتيب بعض الحسابات وجمع معلومات معقدة وكثيرة للانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية، ثم مباشرة عمليات حسابية لاستخراج النسب المالية، ولكن وفق المعايير المحاسبية الدولية تم الارتباط الوثيق بين المحاسبية والمالية، وأصبحت الميزانية المحاسبية مالية مقسمة إلى أصول وخصوم جارية وغير جارية، وهي مقسمة على أساس مالي.

أولا : التعريف بالميزانية ومكوناتها في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

ان الميزانية المحاسبية أصبحت ميزانية محاسبية مالية صالحة للقيام بالتحليل المالي مباشرة، ولكن شكل ومضمون الميزانية وخاصة المعلومات الواجب إظهارها في الميزانية والتي كانت موضوع خلاف كبير بين الممارسين لمهنة المحاسبية، فقد تم الاتفاق ووضع شروط مضبوطة ومحددة للعناصر الواجب إظهارها في الميزانية لاستقطاب المستثمرين ورؤوس الأموال ولتظهر حجم نشاط المؤسسة بكل أمانة، صدق ومسؤولية وشفافية، ولذلك سوف نتطرق لأهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعايير واستنتاج أهم الفوارق إن وجدت وقياس أثرها عل القوائم المحاسبية المالية.

فالميزانية تقدم معلومات مفيدة تتعلق بما يلي :

- التثبيتات المعنوية والمادية والمالية ؛
- السيولة : وتتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.
- القدرة على سداد الديون طويلة الأجل : فكلما كان على الوحدة الاقتصادية التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة الوحدة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة.

المرونة المالية : يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقاس المرونة المالية بقدرة الوحدة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تعرض الوحدة للفشل المالي

نستعرض أهم ما جاء عن الميزانية ومكوناتها في المعيار المحاسبي الدولي (**IAS 1**) والنظام المحاسبي المالي ونحاول استخراج ما إذا كانت هناك فوارق بينهما، ونستنتج أثرها على نوعية القوائم المالية في التالي :

1) التعريف بالميزانية ومكوناتها حسب النظام المحاسبي المالي (نص الجريدة الرسمية)

أ- **التعريف الأول للميزانية** : هو الكشف الإجمالي للأصول والخصوم (الخارجية = الديون) ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات.[1]

ب- **عناصر الميزانية :**

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية. [2] وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع .يحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه وكذلك مدى التوازن بين :

- المنافع المتوفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.[3]

ت- تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.

غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية.[4]

- **محتوى الميزانية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة. [5]

ج- **التعريف الثاني للميزانية ومكوناتها :**

تصف الميزانية بصفة منفصلة [6] : عناصر الأصول وعناصر الخصوم .وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول :

في الأصول : التثبيتات المعنوية – التثبيتات العينية – الاهتلاكات – المساهمات – الأصول المالية – المخزونات – أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) – الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا) – خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص82.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، ا لمادة 33، ص14.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 2.210، ص22.

[4] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27 ، مرجع سبق ذكره، المادة 16 ، ص12.

[5] المرجع السابق، المادة 17، ص 12.

[6] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.220 ، ص23.

في الخصوم : رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى .
الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة – الموردون والدائنون الآخرون – خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)– خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

2) التعريف بالميزانية ومكوناتها حسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS 1)

أ. الميزانية :

كمبدأ يجب الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية وتقسم كالتالي[1]:

- **الأصول الجارية** : هي الأصول المحققة من أجل البيع أو الاستهلاك في إطار دورة الاستغلال العادية (المخزونات، العملاء.....) إن دورة الاستغلال تبدأ من تاريخ شراء المواد الأولية ودخولها مرحلة التحويل إلى مرحلة تحقيقها، أي تحصيل مبلغها أو تحويلها لعناصر سهلة التحول إلى نقدية.

- **الأصول غير جارية** : فهي العناصر غير مذكورة في الأصول الجارية.

- **الخصوم الجارية** : وهي الخصوم المتضمنة في احتياجات رأس المال المستعملة في إطار دورة الاستغلال.
الخصوم الذين يقل تاريخ استحقاقها عن(12) شهر.

- **الخصوم غير الجارية** : هي كل الخصوم التي لا يمكن أن تستجيب لشروط التسجيل في الخصوم الجارية.

- **الميزانية** : حسب المعيار(**IAS 1**) هناك اختيارين إما عرضها على شكل قائمة أو جدول. [2]

ب. الميزانية ومكوناتها :

لم يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) طريقة أو شكل عرض مجموعات الميزانية، إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه الميزانية : الممتلكات والمصانع والمعدات – الممتلكات الاستثمارية – الأصول غير الملموسة – الأصول المالية – الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية — المخصصات – الأصول البيولوجية — المخزون– الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى – الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى – النقد والنقد المكافئ– الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ضرائب الدخل– الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 39.

[2] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Norme IAS-IFRS, Op. Cit, P 39.

رقم (12) ضرائب الدخل- الالتزامات المالية الأخرى- حقوق غير مسيطر عليها (حقوق الأقلية) المعروضة ضمن حقوق الملكية -رأس المال المصدر والاحتياطات التي تعزي لحملة الأسهم في الشركة الأم .
إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة الأصول) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5). [1]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتعريف الميزانية ومكوناتها

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن التعريف المقدم في المعجم (الجريدة الرسمية 2009/19) لا يتوافق مع جدول الميزانية المقدم في نفس الجريدة، حيث في المعجم فصل بين ثلاثة عناصر هي الأصول والخصوم ورأس المال بينما في جدول الميزانية قسمها إلى أصول وخصوم (حيث رأس المال جزء من الخصوم) وهذا خطأ ويتناقض مع التعريف المقدم للخصوم ولرأس المال .
فالأموال الخاصة [2] تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو رأسمال المالي فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.
وتعرف **الخصوم** بالالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.
أما بالنسبة (للمادة 16) (الجريدة الرسمية رقم 27-2008) " تقييم عناصر الأصول والخصوم بقيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة " فإنها تتعارض مع المواد الواردة في تقييم عناصر الأصول الواردة في الجريدة الرسمية (رقم 19 – 2009) والتي تتطلب " إعادة النظر في تقييم عناصر الأصول والخصوم في نهاية كل سنة " انخفاض القيمة (المادة 5.112) أو فائض القيمة (المادة 21.121) "
كما أن هناك خطأ في الترجمة وعدم وضوح في المعنى في الشطر الأخير من المادة (2.210) في الجريدة الرسمية رقم (**19- 2009**)

- المنافع الموفرة للمستعملة بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

لكن النص المادة باللغة الفرنسية جاء كالتالي:

* les avantages procurés aux utilisateurs par la diffusion d.une information détaillée ;
* les coûts supportés aussi bien pour élaborer et divulguer cette information que pour l.utiliser.

والمقصود هو :

- المنافع التي توفرها المعلومة المفصلة لمستعملي القوائم المالية.

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 200.
[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3. ص82.

- التكاليف التي تتحملها من أجل إعداد ونشر هذه المعلومة وكذا استعمالها.

هذا بالنسبة لأخطاء الترجمة أما فيما يخص المعنى فيمكن القول أننا عندما نتكلم عن التوازن بين المنفعة والتكلفة فإننا نقصد بالضرورة الوحدة الاقتصادية (حيث تكون المنفعة المنتظر جلبها أكثر من التكلفة المحتملة) وليس مستعملي القوائم المالية كما في النص، ولأن صياغة الجملة تتكلم عن الأعداد والتجميع والهيكلة للمعلومات وهذا ما يكون إلا من الوحدة الاقتصادية. وأن التكلفة المحتملة " المتوقعة" ليست الترجمة الصحيحة ولا تعني " les coûts supportés "، ولكن الترجمة الصحيحة لهذه الكلمات هي التكلفة المتحملة.

نلاحظ أن (المادة17) (الجريدة الرسمية رقم 27- 2008) ناقصة ذلك لأن شرط المطابقة بين الميزانية الختامية للسنة الماضية والافتتاحية للسنة الحالية" يجب أن يكون متبوعا باستثناء، وهو المتعلق بسنة الانتقال من نظام محاسبي إلى آخر وهذا ما لاحظناه في الميزانية الختامية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية كسوناطراك لسنة 2009 المعدة وفق المخطط الوطني المحاسبي والميزانية الافتتاحية لسنة 2010 المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

إن المادة 1.220 (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) تتناقض مع (المادة 24) من الجريدة الرسمية رقم 27 –2008 كونها تصنف عناصر الميزانية إلى أصول وخصوم بينما (المادة 24) تصنفها إلى ثلاثة وهي الأصول ورأس المال والخصوم.

إن التعريف المقدم في (المادة 24)كذلك لا يتوافق مع جدول الميزانية المقدم في (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) حيث قسم جدولي الميزانية إلى أصول وخصوم (حيث رأس المال جزء من الخصوم) وهذا تناقض.

كما أنه لم يحافظ على ترتيب الحسابات في الخصوم غير الجارية للميزانية (الجريدة الرسمية رقم 19- 2009– ص 29) حيث بدأ بالحساب (16 و17) ثم حساب (134 و 155) ثم حساب (229) ثم رجع لحساب(15).

ب– المعيار المحاسبي الدولي

لم يذكر النص رأس المال والذي هو من بين الثلاثة عناصر الأساسية المكونة للميزانية(أصول–خصوم–رأس المال)[1].

كما أنه لم يتعرض المعيار لترتيب كل عناصر الميزانية بل أوجب إظهار البعض منها لأهميته، وترك حرية الإضافة للمؤسسة.

فمثلا المعيار(**IAS 40**) يفرض أن تعرض التثبيتات الموظفة كعنصر منفصل لوحده في القوائم المالية، وكذا بالنسبة للأصول البيولوجية حسب المعيار (**IAS 41**) ، وكذلك المعيار(IFRS 5) الأصول المعدة للتنازل.

إن نص المعيار باللغة العربية لا يزال يتكلم عن الممتلكات وهذا مخالف لما جاءت به في تفضيل الحقيقة الاقتصادية عن الشكل القانوني. بالإضافة لذلك فانه لم يراعي الترتيب ولم يفرق بين الأصول والخصوم ورأس المال كعناصر أساسية وباقي العناصر التابعة.

[1] Ducasse. E, Jallet-Auguste. A, Ouvrard. S, Prar Dit Hauret. C, «Normes Comptables Internationales IAS/IFRS», Editions De Boeck Université, Bruxelles, (2005), P : 17

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالتعريف بالميزانية ومكوناتها وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن الاختلاف الكبير بين المعايير والنظام المحاسبي المالي والذي له الأثر الهام على نوعية القوائم المحاسبية المالية هو أن :

- المعايير منحت الاختيار للمؤسسة لاختيار طريقة العرض للقوائم المحاسبية المالية سواء في شكل قائمة أو جدول وفرضت عرض بعض الحسابات منفردة (الأصول المعدة للتنازل، للأصول البيولوجية، التثبيتات الموظفة..).
- لكن النظام المحاسبي المالي فرض اختيار واحد وهو عرض القوائم المحاسبية المالية على شكل جدول، وأما الميزانية فيتم عرض عناصرها إلى جارية وغير جارية، ولم يفرض عرض بعض الحسابات لوحدها كما في المعايير الذي أوجب إظهار البعض منها لأهميته، وترك حرية الإضافة للمؤسسة).
- كما أن هناك بعض العوائق التي تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع الاقتصادي والمالي للوحدة الاقتصادية ومنها التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية : إن تقييم العناصر في الميزانية بالتكلفة التاريخية يعطي المعلومة موثوقة، ولكنه موضع انتقاد كونه لا يعبر عن الملاءمة. فمعظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطات سرية غير ظاهرة، ولذلك أن هناك توجها نحو محاسبة القيمة العادلة.

  إن عدم شمول الميزانية للعديد من البنود ذات قيمة مالية يصعب قياسها بموضوعية حيث لا تتضمن أصولا حتى وان كانت تولد منافع مستقبلية للمنشأة وكذلك بعض الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية قياسها كالسمعة والتفوق في الأبحاث والشهرة المولدة داخليا.
- إن كل من النصين لم يراعيا الترتيب.
- اشتمال الميزانية على عدد من الفروض والتقديرات مثل اختيار طريقة الإهتلاك وطريقة تقييم المخزونات وكذا تقدير مؤونة التفكيك والديون المشكوك في تحصيلها، وبالتالي فان جزء من النتيجة يمثل رقم تقديري.
- تتأثر الميزانية بالطرق المحاسبية المستخدمة وبالأحكام الشخصية كتقدير القيمة المتبقية والعمر الاقتصادي الافتراضي للتثبيتات المادية والمعنوية لأغراض تحديد نسبة الإهتلاك السنوية، ومؤونة التقاعد خاصة إذا علمنا أنها تعتمد على نسب تقديرية (كنسبة الوفيات ونسبة الزيادة في الأجور....).

أهم الفوارق بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS) والمعيار المحاسبي الأمريكي (US GAAP) [1]

أهم معيار محاسبي أمريكي تناولها هو (FAS130) المتعلق بالقوائم المالية فحسبه القوائم المالية تحوي الميزانية حيث الأصول والخصوم يتم عرضهم بطريقة السيولة المتناقصة ويتم عرض الأصول والخصوم قصيرة الأمد منفصلة، فمثلا يمكن أن يعرض نفس العنصر مثل القروض في خطين منفصلين (قروض قصيرة الأمد) (قروض طويلة الأمد). أما حسب المعيار(IAS) فهي الأصول الجارية وغير جارية ورؤوس الأموال والخصوم الجارية وغير جارية، ويتم عرضهم بطريقة تنازلية.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 52.

ثالثا : النص المقترح من الباحث في التعريف بالميزانية ومكوناتها

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول من جهة ورأس المال وعناصر الخصوم من جهة أخرى، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

المادة (1.220) تصف الميزانية بصفة منفصلة : عناصر الأصول (الجارية وغير الجارية) من جهة، ورأس المال وعناصر الخصوم (الجارية وغير الجارية) من جهة أخرى. وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية .....(التفصيل الحسابات).

1.1.3 تصنيف الأصول الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

إن أهم مورد تعتمد المؤسسة عليه لبقائها وتوسعها في نشاطها هو أصولها، ولقد تغير مفهوم الأصول وفق المعايير المحاسبية الدولية وحتى تقسيماتها وطريقة عرضها فبعدما كانت مرتبطة بالملكية، تم التخلي عن هذا الأساس ليحل محله الرقابة (أي الحصول على أغلب المزايا والمخاطر) كما في التثبيتات المقتناة بطريقة الإيجار التمويلي، وكذا ارتبط مفهوم الأصول بشرط تحقيق تدفقات نقدية للمؤسسة فلو أن الوحدة اشترت حافلة وتبرعت بها للقيام بأعمال التضامن في المجتمع فلا تسجل هذه الحافلة ضمن أصول الوحدة ولكن يسجل مبلغها ضمن النفقات ولا تعتبر من التثبيتات.

كما تم تصنيف التثبيتات المالية والتي كانت تصنف سابقا في قسم الحقوق فأصبحت وفق المعايير المحاسبية الدولية تصنف ضمن الأصول غير المتداولة لأنها تشمل الأوراق المالية (سندات، أسهم ....) وكذا التسبيقات على اقتناء التثبيتات وكذا السلف والتسبيقات الموجهة لعمال المؤسسة الطويلة والمتوسطة الأمد. وحتى الضرائب المؤجلة أي التي تفوق السنة المالية.

أما الأصول المتداولة فهي تلك التي يتم استهلاكها واستعمالها خلال دورة الاستغلال.

أولا : تصنيف الأصول الجارية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

سنحاول في التالي معرفة ما جاء بالتفصيل عن الأصول في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، واستخراج الفروق :

1) تصنيف الأصول الجارية حسب النظام المحاسبي المالي

أ. **تعريف الأصول** : مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية. [1]

تتكوّن الأصول من : الموارد التي يسيّرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لتوفر له منافع اقتصادية مستقبلية.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3. ص82.

مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول. [1]

ب. **تعريف الأصول الجارية**[2] : هي أصول يرتقب الكيان إمكانية إنجازه أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة للاستغلال العادي أو :

تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود.

تحتوي الأصول الجارية على ما يأتي[3]: الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أواستهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة.

الأصول التي تتمّ حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا.

السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

2) تصنيف الأصول الجارية حسب المعيار الدولي (IAS 1).

أ. **تعريف الأصول** : الأصول هو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع.[4]

ب. **الأصول المتداولة** حيث تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي :

- عندما تحتفظ بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية.
- عندما تكون الغاية احتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة بها خلال فترة قصيرة.
- في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية.
- مكافأة.[5]

ومن الأمثلة على الأصول المتداولة : النقدية والنقدية المكافأة ويشمل هذا البند النقدية بالصندوق بالعملة المحلية والأجنبية والشيكات بالصندوق والسحوبات النقدية.

المخزون: والذي يظهر بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وبالنسبة للمنشآت الصناعية يتوجب تفصيل المخزون إلى المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والبضاعة تامة الصنع.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 20، ص13.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3. ص82.

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص13.

[4] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[5] المرجع السابق، ص205.

– الذمم المدينة (Receivables) : وتشمل الحسابات المدينة وأوراق القبض والذمم وسلف الموظفين، المبالغ المستحقة على العملاء.

– المصاريف المدفوعة المقدمة : وهي الأصول الناجمة عن مدفوعات نقدية تدفع قبل استنفاد المصروف. [1]

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتصنيف الأصول الجارية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ– النظام المحاسبي المالي

إن تعريف الأصول حسب النظام المحاسبي المالي ينقصه الشرط الأساسي والذي هو إمكانية التقييم.

إن من الأخطاء اللغوية كذلك في التعريف :

- في ترجمة كلمة (contrôlées) التي تعني (المراقبة)[2] وهي الأصح، وليس التسيير كما في النص باللغة العربية.
- ونقول دورة الاستغلال عوضا عن دائرة للاستغلال. ونقول كذلك حيازتها من أجل البيع (على حالتها أو بعد تحويلها أو تعديلها) عوض عن حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات (لأنها كلمة واسعة).

كما أن هناك تكرار في تعريف الأصول الجارية فالشطر الأول شامل للشرط الثاني (البيع جزءا من المعاملات) :

- (الشطر الأول) " يرتقب الكيان إمكانية إنجازه أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة للاستغلال العادي " أو
- (الشرط الثاني) تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية

نفس التكرار في (المادة 21) بالإضافة إلى تكرار المدة حيث كان من الأفضل أن يكون النص خاصة الشطر الثاني كالتالي " الأصول التي تتمّ حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو التي يتوقع الكيان تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا." وذلك رغم أنه (التعريف المقدم) أفضل وأشمل من ذلك المقدم في المعجم.

ب– المعيار المحاسبي الدولي

إن هناك تكرار بين الشرط الأول والثاني في تعريف الأصول المتداولة :

- عندما تحتفظ بالأصل لغايات تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية.
- عندما تكون الغاية احتفاظ المنشأة بالأصل لغايات المتاجرة بها خلال فترة قصيرة.

[1] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] مصطفى هني، مرجع سبق ذكره، ص 58.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بتصنيف الأصول الجارية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بين المعايير والنظام المحاسبي المالي، إلا أن كلى التعريفين لم يتوسعا في ذكر الخصائص والمميزات وشروط التسجيل ضمن الأصول مما يترك باب الاجتهادات الشخصية (للمسيرين والمحاسبين) مفتوح فيؤثر على صحة ودقة القوائم المحاسبية المالية.

كما أن هناك خطأ في النظام المحاسبي المالي في ترجمة كلمة (contrôlées) التي تعني المراقبة وهي الأصح، وليس التسيير كما في النص بالعربي. فمصطلح المراقبة[1] أوسع بكثير حيث أن الفقرة رقم (4) من المعيار الدولي (**IAS 27**) تعرف المراقبة على أنها "هي القدرة على توجيه السياسة المالية والتشغيلية للشركة للحصول على مزايا من نشاطها" وهناك ثلاثة أنواع من المراقبة :

- حق المراقبة «Control de droit" ؛
- مراقبة الوقائع «Control de fait» ؛
- المراقبة التعاقدية « Control contractuel».

كما يرى الباحث أن كلى التسميتين والصفتين للأصول (الجارية أو المتداولة) غير دقيقة وأفضل أن ترتبط التسمية بالمدة لأنها أكثر دلالة حيث أن التقسيمات لعناصر الميزانية مرتبطة بالتحليل المالي الذي يركز على التفرقة بين الأصول متوسطة / طويلة المدى وقصيرة المدى هذا من جهة، ثم أن تسمية متداولة وغير متداولة أو جارية وغير جارية غير دقيق حيث أن كل ما في الأصول يمكن تداوله. ومن جهة أخرى فان التعريف المقدم في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي الخاص بمعنى كلمة جارية أو متداولة فهو مرتبط بالمدة أي دورة الاستغلال.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بتصنيف الأصول

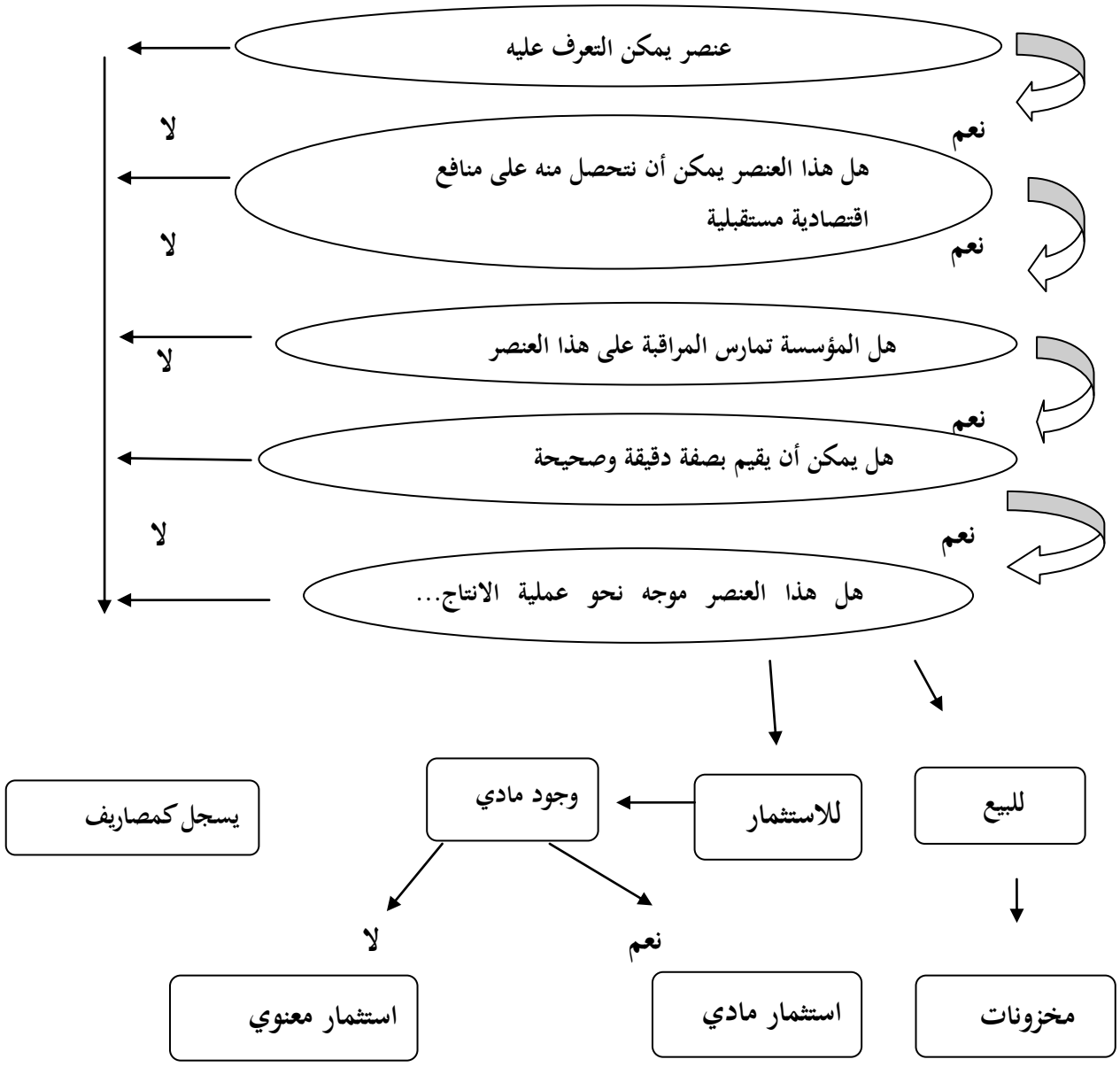
المادة : **20** تتكوّن الأصول من الموارد المعروفة والتي يمكن تقييمها، وتراقبها الوحدة الاقتصادية بفعل أحداث ماضية (لتوفر له منافع اقتصادية مستقبلية). وأما مراقبة الأصول فهي القدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه.

[1] Mohamed Neji Hergli, Maitriser La Consolidation Des Comptes, Septembre 2005, P 7.

2.1.3 الأصول غير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

ان التعريف الجديد للاصول غير الجارية يمكن ان نلخصه في الشكل التالي:

❖ **الشكل رقم (02– 01) :ملخص التعريف الجديد لتثبيت**



المصدر : من إعداد الطالب.

أولا : الأصول غير الجارية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

الأصول غير المتداولة : وهي الأصول التي تستعمل لأكثر من سنة والتي نستعرض أهم ما جاء عنها في التالي :

1) الأصول غير الجارية حسب النظام المحاسبي المالي

أ. **أصول غير جارية** [1]: هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان مثل التثبيتات العينية والمعنوية أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر ألاثني عشر التي تلي تاريخ قفل سنته المالية.

ب. **أنواع الأصول**[2] : تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولة غير جارية.

تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي :

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو ا لمعنوية.
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال ألاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

2) الأصول غير الجارية حسب المعيار الدولي (IAS 1)

الأصول غير المتداولة : أي الأصول التي لا تنطبق عليها الشروط السابقة فتصنف كأصول غير متداولة[3]، وهي غير معدة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة وتشمل هذه الأصول ما يلي[4]:

- الممتلكات والمصانع والمعدات : وهي أصول ملموسة تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في عمليات الإنتاج أو لتأجيرها للغير أو لاستخدامها للأغراض الإدارية والتي يتوقع استخدامها لأكثر من فترة مالية واحدة.
- الأصول غير الملموسة : وهي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس، ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية.
- الاستثمارات المالية طويلة الأجل والتي تستحق بعد فترة أكثر من (12) شهر
- الممتلكات الاستثمارية : التي يتم اقتنائها لغرض تأجيرها، أو للاستفادة من ارتفاع سعرها في المستقبل وليس لاستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة.
- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع : عندما تخطط وتقرر المنشأة بيع أصل أو مجموعة أصول يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع.

الأصول الأخرى : وتضم المصاريف المدفوعة مقدما طويلة الأجل والتي لا تعتبر جزء من الدورة التشغيلية والضرائب

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص81.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 21، ص13.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص 203.

[4] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المؤجلة، وبنص المعيار رقم (1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو مطالب متداولة.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالأصول غير الجارية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

الأخطاء اللغوية في نص النظام المحاسبي المالي :

- في التعريف حيث أنها أصول غير الجارية عوض عن " أصول غير جارية ".
- في التعريف " هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة " أن شرط الاستمرارية غير واقعي لأن معظم الأصول غير جارية لا يمكن افتراض استعمالها بصفة مستمرة ولكن نقول يمكن أن نستعملها لأكثر من سنة مالية أو دورة أو بصفة موسمية متكررة وبالتالي فالشرط من المفروض أن يكون كالتالي "هي أصول مخصصة للاستعمال لأكثر من سنة مالية".
- لم يذكر في التعريف بالإضافة إلى التثبيتات العينية والمعنوية العنصر الثالث الأساسي المكون للأصول غير الجارية وهو الأصول المالية طويلة الأجل.
- في(المادة 21) "تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي : " الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل **الأموال** العينية الثابتة أو المعنوية " نقول التثبيتات العينية أو المعنوية عوض عن **الأموال** العينية الثابتة أو المعنوية (وهو الذي يظهر في نص المادة 21 الجريدة الرسمية رقم 27 –2008 بالفرنسية).

وحتى الشطر الأخير من نص هذه المادة غير مفهوم " أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال ألاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال "الذي يقصد به حسب رأي الباحث "تفوق فترة انجازه ألاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال"

ب- المعيار المحاسبي الدولي

- هناك تناقض واضح بين مبادئ الإطار المفاهيمي للمعايير التي تفضل الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني "نقصد بها خاصة مصطلح المراقبة" ومحتوى المعيار الذي ما زال يتكلم عن " الممتلكات" :
  - ✓ الممتلكات والمصانع والمعدات ؛
  - ✓ الممتلكات الاستثمارية.
- التناقض الثاني في المعيار " أن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع (عندما تخطط وتقرر المنشأة بيع أصل أو مجموعة أصول) يجب أن يتم إعادة تصنيف تلك الأصول كأصول محتفظ بها للبيع ولكن ليس ضمن الأصول غير المتداولة والصواب أن تصنف ضمن الأصول غير المتداولة لأن خروجها صار حتمية ضرورية خلال أقل من السنة.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالأصول غير الجارية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن الاختلاف الكبير بين المعايير والنظام المحاسبي المالي والذي له الأثر البالغ الأهمية على شكل ومحتوى القوائم المحاسبية المالية هو: أن المعايير فرضت عرض بعض الحسابات منفردة مثل (الأصول غير الجارية المعدة للتنازل، للأصول البيولوجية، التثبيتات الموظفة)، لكن النظام المحاسبي المالي لم يفرض ذلك.

إن تعريف الأصول غير كامل حيث يستثني ولا يسمح بتسجيل كل من رأس المال الطبيعي ورأس المال البشري رغم تحقيقهما لتدفقات نقدية وبالرغم من أن المؤسسة تأخذ في الاعتبار منحة التقاعد في الاعتبار محاسبيا. كما يمكن للمؤسسة اعتبار الحد الأدنى من تكاليف التدريب والتكوين للموظفين كاستثمار يهتلك على مدى عدة سنوات عمل الموظف.وذلك تحت مبدأ المسؤولية الاجتماعية للشركة.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بالأصول غير الجارية

المادة **21** : تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الوحدة الاقتصادية لمدة تفوق السنة المحاسبية المالية أصولا غير الجارية.

تحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي :

- التثبيتات المعنوية والمادية والمالية الموجهة للاستعمال لمدة تفوق السنة المحاسبية المالية لتغطية احتياجات أنشطة الوحدة الاقتصادية.
- التثبيتات التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل.
- المدفوعات (التسبيقات والضرائب المؤجلة ..) والتي لا يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهرا المقبلة.

3.1.3 تصنيف الخصوم (الإلتزامات) الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS1)

لطالما ارتبط مفهوم الخصوم في المخطط المحاسبي الوطني السابقة بالجانب الأيسر من الميزانية (الالتزامات) دون تمييز بين :

– رأس المال والديون الطويلة والقصيرة الأمد ؛

– ولا بين الاهتلاكات وانخفاض القيمة ؛

– وكذا بين المؤونات والديون فلم تكن هناك قواعد محددة ومفصلة بحيث تفرق بين كل هذه الحسابات، كما نذكر أن التسجيل ضمن الخصوم كان خاضع للشكل القانوني دون المضمون الإقتصادي.

وجاءت المعايير المحاسبية الدولية بالحلول للكثير من المشاكل السابقة ولتدعم تطبيق الخصائص النوعية للقوائم المالية المطلوبة، بوضع حدود وقواعد ومبادئ أساسية :

- ليقسم الجانب الأيسر من الميزانية (الالتزامات) بين رأس المال والخصوم ؛

- وليفضل الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني.
- كما تم التفرقة والتمييز بين الإهتلاك وانخفاض القيمة بشروط واضحة، وكذا بين المؤونات والديون بل أكثر من ذلك فقد تم اعتماد والسماح بالتسجيل ضمن المؤونات التعاقدية أو حتى الضمنية (كمؤونة التفكيك ومؤونة التقاعد..) ؛
- كما تم الفصل بين الخصوم الجارية وغير الجارية على أساس المدة، والخصوم هي ديون مستحقة والالتزامات التي يجب على المؤسسة تسديد قيمتها والوفاء بها.

أولا : تصنيف الخصوم الجارية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

ويمكن أن نلخص أهم ما جاءت به المعايير والنظام المحاسبي واستنتاج أهم الفوارق في التالي :

1) تصنيف الخصوم الجارية حسب النظام المحاسبي المالي

عناصر الخصوم[1] : تتكوّن الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية

تصنف الخصوم خصوما جارية عندما :

- يتوقع أن تتمّ تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية.
- أو يجب تسديدها خلال ألاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جار.

الخصوم الجارية [2]: هي خصوم ينتظر الكيان انقضاؤها في إطار دائرة استغلاله العادي يجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر ألاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنة المالية.

2) تصنيف الخصوم الجارية حسب المعيار الدولي (IAS 1)

الإلتزامات : هي مديونية حالية على المشروع ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد.[3]

الإلتزامات المتداولة : يتطلب المعيار رقم (1) تصنيف الالتزام على أنه التزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية :

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية أو
- يستحق السداد خلال فترة (12)شهر من تاريخ الميزانية أو

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 22، ص 13.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص88.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- يحتفظ به لغايات المتاجرة أو
- لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز (12)شهرا.[1]

أما بالنسبة للقروض أو الالتزامات التي تنوي وتستطيع المنشأة تجديدها فتصنف كالتزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن (12)شهرا. وفي حالة إخلال المنشأة بشرط القرض بحيث يصبح القرض نتيجة ذلك واجب السداد فيجب تصنيف القرض على أنه التزام متداول، إلا أن القرض يصنف التزام غير متداول في حالة موافقة المقرض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشأة فترة سماح للسداد تتجاوز (12)شهرا. ويتم تصنيف الالتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة حتى وان كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من12 شهرا [2].

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتصنيف الخصوم الجارية :

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي :

إن التعريف المقدم في المادة (22) المتعلق بالخصوم لا يتوافق مع جدول الميزانية المقدم في معجم الجريدة الرسمية (رقم 19 – 2009) حيث صنف الخصوم إلى الجارية وغير الجارية، وبالتالي فرأس المال ليس من ضمنها بينما في جدول الميزانية المقدم في الجريدة الرسمية (رقم 19 – 2009) قسمها إلى أصول وخصوم (حيث رأس المال جزء من الخصوم) وهذا تناقض.

- كذلك لم يذكر التعريف الخصوم المالية المحتفظ بها لغاية المتاجرة بها.

ب- المعيار المحاسبي الدولي لا توجد ملاحظات

ثانيا : الفوارق المتعلقة بتصنيف الخصوم الجارية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق في الالتزامات المتداولة بين المعايير والنظام المحاسبي المالي، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يقدم تفاصيل أكثر عن القروض كما في المعايير الدولية، مما قد يؤثر على نوعية القوائم المحاسبية المالية فكلما كانت المعلومة شحيحة كلما كثر الاجتهاد مما يعرض القوائم المحاسبية المالية لتباينات عدة.

[1] المرجع السابق، ص204.

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 37.

4.1.3 الخصوم غير الجارية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

لقد تغير محتوى الخصوم غير الجارية ليشمل حسابات لم تكن من قبل كحساب الضرائب المؤجلةوالمبلغ المستحق عن الايجار...

والسؤال المطروح : هل أنه اتفق كل من النظام المحاسبي والمعايير على نفس العناصر أم هناك اختلاف بينهما وما أثره على نوعية القوائم.

أولا :الخصوم غير الجارية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

لمعرفة المزيد سوف نتطرق إلى النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي واستنتاج أهم الفوارق في التالي :

1) الخصوم غير الجارية حسب النظام المحاسبي المالي

الخصوم غير الجارية[1] : تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية وتشمل مايلي : قروض وديون مالية – ضرائب (مؤجلة ومرصودة لها) (Impôts différés et provisionnés) – ديون أخرى غير جار – مؤونات **ومنتجات** ثابتة مسبقا (Provisions et produits comptabilisés d.avance).

تصنيف الخصوم [2]: تصنف الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد في شكل خصوم غير جارية حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور ألاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان :

- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا ؛
- الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل ؛
- وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

2) الخصوم غير الجارية حسب المعيار الدولي (IAS 1)

الإلتزامات غير المتداولة وهي الالتزامات التي :

- لا يتم تسديدها أو تسيلها خلال الدورة العادية التشغيلية.
- التي تستحق خلال فترة أكثر من (12) شهرا.
- التي لا يتم اقتناؤها لأغراض المتاجرة.
- تلك التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من (12) شهرا.

وتشمل الالتزامات غير المتداولة ما يلي :

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص88.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص13.

- الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمنشأة، مثل إصدار السندات طويلة الأجل.
- الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية للمنشأة مثل التزامات التقاعد والمخصصات طويلة الأجل. [1]

3) أهم الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالخصوم غير الجارية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

لم يذكر في التعريف الأول للخصوم غير الجارية أهم ما يميزها أي كونها تستحق خلال فترة أكثر من (12) شهرا.

الأخطاء اللغوية في النظام المحاسبي المالي في الترجمة اللغوية :

- لعناصر الخصوم المبينة في جدول الميزانية فنقول مؤونة الضرائب والضرائب المؤجلة عوض عن ضرائب (مؤجلة مرصودة لها).(Impôts différés et provisionnés)
- ونقول مؤونات وايرادات مسجلة مسبقا أو سلفا عوض عن **منتجات** ثابتة مسبقا عوض. (Provisions et produits comptabilisés d.avance)
- الخطأ الثاني في ترجمة نص (المادة 23) إلى العربية، فنص المادة غير واضح.
- هناك تداخل في التسميات والحسابات المقابلة لها ومثال ذلك فلقد سمي الجانب الأيسر من الميزانية بالخصوم ولكن يشمل حساب رؤوس الأموال الخاصة أي كل الحسابات من (101) إلى الحساب (11) ثم دائما في نفس الحسابات الصنف (1) الأول إلا أنه سماها الخصوم غير الجارية وتشمل الحسابات حساب (17و 16) وحساب (15) المؤونات وهذا غير مفهوم ويتطلب إعادة النظر (وكأن التغير في المفاهيم لم يصاحبه تغير في تسمية الحسابات).

ب- المعيار المحاسبي الدولي :

يوجد تناقض صارخ مع مبدأ الحيطة. ذلك لان الوحدة الاقتصادية لا تعتبر رأس المال البشري ضمن الأصول وأن أي التزام مستقبلي بالتكوين والتدريب للعمال طوال حياتهم العملية يمكن أن يتم تحيينه ويسجل ضمن الخصوم في حساب الديون اجتماعية، حيث يمكن توقع تكاليف التدريب وأخذها بعين الاعتبار في الميزانية، رغم أن المعايير تأخذ في الاعتبار منحة التقاعد ضمن الالتزامات. ومن المثير للاهتمام أن "إطار المفاهمي المعدل " لعام 2010 لا يشير لمبدأ الحذر.

[1] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 39.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالخصوم غير الجارية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بينهما إلا أن المعيار أكثر تفصيل من النظام المحاسبي المالي مما قد يسبب بعض الغموض في فهم النصوص فيؤثر على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بالخصوم غير الجارية

المادة 23 المقترحة : (تصنف كخصوم غير الجارية الخصوم المالية ذات المدى الطويل والتي تترتب عنها دفع فوائد حتى وإن كان تسديدها سيتم خلال الشهور ألاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المحاسبية المالية إذا كان.....).

5.1.3 تصنيف بنود حقوق الملكية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

إن قوة وحجم كل مؤسسة تظهر من خلال قيمة رأس مالها، فكل مؤسسة تعتمد في بداية نشاطها على ما يقدمه المساهمين من أموال عينية أو نقدية، ولقد عرف رأس المال حسب المعايير بعد دورة الاستغلال بفائض الأصول عن خصوم المؤسسة، ولطالما ارتبط رأس المال بالشكل القانوني عوض عن الحقيقة الاقتصادية في المخطط المحاسبي الوطني، ولكن حسب المعايير المحاسبية تغيرت هذه المفاهيم وتم تفضيل الحقيقة الاقتصادية، كما سمح بالتسجيل في حسابات رأس المال كل ما هو من التصحيحات للأخطاء وتغيير الطريقة والتقييم وهي مبالغ معتبرة كانت تسجل بطرق مختلفة، كما تم اعتماد حسابات جديدة كفرق المعادلة ، وتم وضع شروط محددة لإعادة التقييم.

أولا : رأس المال في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1) : لمعرفة المزيد سوف نتطرق إلى النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي واستنتاج أهم الفوارق في التالي :

1) رأس المال حسب النظام المحاسبي المالي

رؤوس الأموال[1]: تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو **الرأسمال المالي** فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.

وتشمل على رأس مال تم إصداره– رأس مال غير مستعان به – علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة – فوارق إعادة التقييم؛ وفارق المعادلة – نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع) – رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 24، ص13.

الوحدة المحاسبية : يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها. تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه. يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.

2) رأس المال حسب المعيار الدولي (IAS 1)

حق الملكية : هي حصة الملاك المتبقية في الأصول المشروع بعد طرح كافة الالتزامات.[1]

تصنيف بنود حقوق الملكية وتمثل حقوق المساهمين قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة :

- رأس مال الأسهم رأس المال الأساسي : وهذا يشمل القيمة الاسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة.
- الأرباح المحتجزة : وتمثل إجمالي الأرباح المتراكمة منذ تأسيس المنشأة مطروحا منها التوزيعات للمساهمين.
- الاحتياطي الإجباري : وهو مبلغ يتم اقتطاعه كنسبة من الأرباح.
- أسهم الخزينة.

3) أهم الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتصنيف بنود حقوق الملكية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

إن المادة 24 (الجريدة الرسمية 27 /2008)عرفت رأس المال على أنه فائض قيمة أصول الكيان عن مجموعة الخصوم (الجارية وغير جارية)، وهنا يتضح التناقض الجلي مع (المادة 9) من (الجريدة الرسمية 27 /2008)، حيث صنف رأس المال ضمن الخصوم.

ب- المعيار المحاسبي الدولي :

لم يقدم تفاصيل أكثر خاصة على بعض الحسابات الهامة كالترحيل من جديد، وفرق إعادة التقييم فارق المعادلة.....

ثانيا : الفوارق المتعلقة بتصنيف بنود حقوق الملكية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لمعرفة أثر الفوارق بين المعيار والنظام المحاسبي المالي على نوعية القوائم المحاسبية المالية يمكننا أن نطرح السؤال التالي : هل النظام المحاسبي المالي والمعايير يهدفان لإظهار القيمة المالية الإجمالية للشركة ؟.

أي أن يكون رأس مال المؤسسة يمثل القيمة (البيع) المالية للوحدة الاقتصادية بعد طرح الأصول المقيمة بالقيمة العادلة من الخصوم المقيمة بالقيمة العادلة. وللإجابة على ذلك فان القوائم المحاسبية المالية لا تهدف لإظهار القيمة

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 36.

الحالية للشركة، بقدر ما تحاول استقطاب المستثمرين من خلال إظهار ربحية السهم، وكذا الإفصاح عن أداء الوحدة خلال السنة (جدول حساب النتائج) وهو الأهم، وبالتالي فهي تعطي معلومات لمساعدة المستثمرين والمقرضين والمتعاملين على تقدير قيمة الوحدة الاقتصادية (توقع التدفقات النقدية المستقبلية) الناتجة عن الاستغلال وإمكانية مقارنتها بالتدفقات السنوات الماضية، ومع الوحدات المنافسة، وذلك لحساب الأرباح التي يمكن الحصول عليها إذا تم استثمار رأس المال في هذه الوحدة الاقتصادية .

ولتأكيد ما سبق ذكره وتبيان أثر بعض العمليات على رأس مال الوحدة فان كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي لا يحبذ تسجيل بعض الأصول رغم تحقيقها للتدفقات النقدية نذكر منها الأصول المعنوية المصنوعة داخليا إذا كانت إمكانية التقييم غير متوفر هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان الوضعية الوحيدة التي تكون فيها الوحدة مقيمة بالقيمة السوقية هي في حالة بيع الوحدة أو الاستحواذ أو السيطرة عنها من الغير، بحيث يظهر الفرق بين قيمة الوحدة السوقية والمحاسبية في فرق الاقتناء، أما عن المؤونات فهي مرتبطة بمبدأ الحيطة وليست مرتبطة بقيمة الخردة.

2.3 جدول حساب النتائج أو قائمة الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

إن حساب جدول النتائج من أهم القوائم التي تظهر قوة أداء الوحدة السنوي ومدى تحكمها في التقليل من نفقاتها والرفع في إيراداتها، وهذا ما تؤكده النتائج الايجابية التي توصلت لها الوحدات على المستوى العالمي بعد تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية نذكر منها : لتردي (Latridis) [1](2010) ، "والذي خلص على أساس البيانات التي تم جمعها من الشركات المدرجة في بورصة لندن أن تنفيذ معايير التقارير المالية الدولية أثرت بشكل إيجابي على الأداء المالي (مقاس الربحية وإمكانيات النمو)"، ولكن الملاحظ أن حساب النتائج وفق النظام المحاسبي السابق لكثير من الدول لم يكن متحكم في عناصره فكان يضم حسابات للإيرادات والنفقات خارج الاستغلال والمعروف أن هذه الحسابات هي نتيجة تقصير المحاسبين والمسيرين وعدم تحكمهم في تحميل كل سنة بايرداتها ونفقاتها، ومن جهة أخرى هي نتيجة القصور في (المخطط الوطني المحاسبي) الذي لم يجد حلول لكثير من المشاكل التي كانت مطروحة. ثم أنه لم يعطي الأهمية لتطبيق المحاسبة التحليلية، والتي تساعد على اتخاذ القرارات.

ولكن جاءت المعايير المحاسبية الدولية وأعطت الأولوية لتطبيق المحاسبة التحليلية، كما تم تغير بعض الحسابات كالفصل بين الإهتلاك وانخفاض القيمة وكذا تطبيق الإهتلاك الاقتصادي عوض عن الجبائى فأصبحت تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال الوحدة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة وتظهر الحسابات التراكمية للنفقات ولإيرادات السنة أي حجم العمليات والنشاطات المنجزة خلال السنة المالية، وقد استخدم بعض الحسابات الوسيطة ذات الدلالة العالية على حجم ومستوي الأداء للوحدة كحساب الهامش الإجمالي، القيمة المضافة ونتيجة

[1] Latridis, G. (2010). IFRS adoption and financial statement effects: The UK case. International Research Journal of Finance and Economics, 38, 165-172. [Online] Available: http://www.eurojournals.com/irjfe_38_12.pdf .

الاستغلال... وفي الأخير مصطلح الربح أو الخسارة للدلالة على نتيجة السنة وهو الرقم الأخير الذي يظهر في قائمة الدخل. حيث يستخدم الربح كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو حصة السهم من الأرباح.

أولا : محتوى قائمة الدخل في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

وللوقوف على أهم الفوارق بين النظام المحاسبي والمعايير الدولية بخصوص هذه القائمة وما أثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية سوف نتعرض له في التالي :

1) محتوى قائمة الدخل حسب النظام المحاسبي المالي

التعريفات التي جاءت في المعجم [1] :

المنتوجات : مضاعفة (Accroissements) المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل مداخيل أو مضاعفة الأصول أو تقلص الخصوم ويكون من آثارها ارتفاع رؤوس الأموال الخاصة بطريقة أخرى غير الزيادات المتآتية من تقدم حصص المساهمين في رؤوس الأموال الخاصة.

الأعباء : نقصان المنافع الاقتصادية أثناء السنة المالية في شكل استهلاكات وخروج أو نقصان الأصول أو حدوث خصوم ويكون من آثارها التقليل من رؤوس الأموال الخاصة بشكل آخر غير عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهم.

حساب النتائج : كشف إجمالي للأعباء والمنتوجات التي أنجزها الكيان أثناء المدة المعنية. وعلى سبيل الاختلاف تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة.

محتوى جدول النتائج[2] : يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج[3] :

المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج "تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية" :

الهامش الإجمالي – القيمة المضافة –الفائض الإجمالي عن الاستغلال –منتجات الأنشطة العادية –المنتوجات المالية والأعباء المالية –أعباء المستخدمين –الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة –المخصصات للاهتلاكات ولخسائر

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3، ص 88.

[2] الجمهورية الجزائرية ، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 34، ص 14 .

[3] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.230، ص 24.

القيمة التي تخص التثبيتات العينية المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية –نتيجة الأنشطة العادية –العناصر غير العادية –النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع –النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

2) محتوى قائمة الدخل حسب المعيار الدولي (IAS 1)

شكل ومحتوى قائمة الدخل

الدخل : هو زيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان من الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية.

يتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات والمكاسب : فالإيرادات هي التي تتحقق في سياق النشاط العادي مثل (المبيعات الرسوم والفوائد وأرباح الأسهم والإيجار...).
أما المكاسب فهي زيادة في المنافع الاقتصادية (التخلص من الأصول والمكاسب غير المتحققة مثل إعادة التقييم الأوراق المالية...)[1].

المصاريف : هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات مما ينشأ عنها نقصان في حق الملكية. يتضمن تعريف المصاريف كلا من الخسائر والمصاريف الأخرى المصاريف هي التي تنشأ في سياق النشاط العادي مثل (تكلفة المبيعات والأجور...)
الخسائر فهي نقصان في المنافع الاقتصادية (التي تنتج عن الكوارث كالحريق والفيضان وزيادة في سعر الصرف...)[2].
يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل.
أهداف قائمة الدخل هي تزود مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي وتساعدهم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي[3] :

- التزود بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة تقييم القوة الايرادية للمشروع.
- تقديم المعلومات للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المشروع من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع.
- توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية.
- التقرير (الإعلام) عن أنشطة المشروع.

---

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 31.
[2] المرجع السابق، ص 31.
[3] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة.
- معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المنشأة .

يتطلب معيار المحاسب الدولي رقم (1) عرض كافة بنود الدخل والمصروفات المعترف بها خلال الفترة كما يلي :

- في قائمة واحدة للدخل الشامل.
- أو في قائمتين منفصلتين هما :

قائمة دخلا منفصلا (تظهر مكونات الأرباح والخسائر).

قائمة تبدأ بالربح والخسارة الظاهرة في قائمة الدخل المنفصلة ثم يتم عرض مكون الدخل الشامل الآخر.

جدول النتائج[1]: يقترح المعيار(**IAS 1**) عرض جدول النتائج إما حسب طبيعة النشاط، أو حسب الوظائف بل على المؤسسات اختيار أيهما تقدم الصورة الصادقة أي الحقيقية لنشاط المؤسسة.

حالات خاصة بالتخلي عن النشاط : كل عناصر حساب النتائج المتعلقة بالنشاط المتخلى عنه يجب أن تعرض منفصلة عن الباقي لأن النشاط المتخلى عنه أما أنه تم التنازل عنه أو تم تصنيفه ضمن الأصول المعدة من أجل التنازل عنها.

تدخل ضمن هذه الفئة الفروع والوحدات التي تم اقتنائها من أجل إعادة بيعها.فيتم عرض منفصل مع تقديم معلومات في الملاحق عن الإيرادات والنفقات، والنتيجة قبل الضريبة لنشاطات المتخلى عنها، المصاريف الجبائية على النتيجة المتعلقة بالنشاطات المتخلى عنها :

أرباح /أو خسائر المتعلقة بالتقييم بالقيمة العادلة الصافية

للأصول المعدة من أجل التنازل عنها.

أرباح/أو خسائر المتعلقة بالتنازل عن الأصول المتخلى عنها للبيع

شكل جدول حساب النتائج[2] : لم يفرض المعيار (**IAS 1**) شكل معين ولكن لائحة من الفئات المطلوبة كحد أدنى مثل :

- إيرادات النشاطات العادية، والضريبة على النتيجة.
- مصاريف مالية، ربح وخسارة قبل الضريبة وبعد الضريبة على النشاطات المتخلى عنها.
- نتيجة السنة المالية.

أما العناصر الاستثنائية فلا يسمح بعرضها في القوائم المالية، وأن النتيجة التشغيلية ليست مفروضة.

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 44.
[2] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Norme IAS-IFRS, Op. Cit, P39.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بجدول حساب النتائج

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

لم يراعي الترتيب في ذكر العناصر الأساسية والثانوية التي يجب أن تكون في جدول النتائج.

أما الأخطاء اللغوية في النظام المحاسبي المالي وخاصة في التعريفات المقدمة في المعجم :

- نقول (زيادة)[1] المنافع الاقتصادية كترجمة لكلمة(Accroissements) أفضل من كلمة " **مضاعفة** المنافع الاقتصادية، أو **مضاعفة** الأصول".
- خطأ في ترجمة هذا الشطر (تعريف جدول النتائج) من اللغة الفرنسية إلى العربية (Par différence, il fait apparaître le résultat net de la période) حيث ترجم كالتالي " وعلى سبيل الاختلاف تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة"
- والترجمة المقترحة تكون كالتالي :

"يتحصل على النتيجة الصافية للمدة بالفرق بين المداخيل والمصاريف". لأن الاختلاف قد يكون في المميزات والخصائص ... وليس في الأرقام.

- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي للمحددات ولا للهدف من حساب النتائج كما في المعيار المحاسبي الدولي.

ب- المعيار المحاسبي الدولي :

لم يعطي المعيار تفاصيل دقيقة أكثر، أما الأخطاء اللغوية في المعيار المحاسبي الدولي وخاصة في التعريفات المقدمة فنوجزها كالتالي :

- فقدم تعريفان مختلفان لنفس مصطلح الدخل ففي المرة الأولى والذي يقصد به (الإيرادات + المكاسب " المحققة وغير المحققة") ثم في الفقرة الأخيرة أعاد تعريف الدخل بأنه (يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل) فاقتصر على الإيراد ولم يذكر المكاسب.
- كما عرف المصاريف على أنها تتضمن كلا من الخسائر والمصاريف الأخرى، فالمصاريف هي التي تنشأ في سياق النشاط العادي مثل (تكلفة المبيعات والأجور...)، وأما الخسائر فهي (التي تنتج عن الكوارث كالحريق والفيضان وزيادة في سعر الصرف...)

من التعريف السابق نستنتج أن المصاريف تشمل (الخسائر + المصاريف) وهذا غير منطقي، ولا مقبول. فكان من المفروض أن تكون (المصاريف = النفقات + الخسائر)

[1] مصطفى هني، مرجع سبق ذكره، ص 3.

- هناك خطأ في التعريف حيث كان من المفروض أن يقول (تمثل النتيجة الصافية الفرق بين.....) عوض عن قوله " يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للوحدة الاقتصادية خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة لتحقيق هذا الدخل". لأن النتيجة قد تكون خسارة.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بجدول حساب النتائج وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

إن التعاريف المقدمة في المعايير ليست أفضل وأوضح من تلك المقدمة في النظام المحاسبي المالي والاختلاف الأساسي يكمن في :

- شكل ومحتوى جدول حساب النتائج : ففي النظام المحاسبي المالي من الضروري أن يتم عرضه في شكل جدول عكس المعيار(**IAS 1**) الذي لم يفرض شكل معين ولكن لائحة من الفئات المطلوبة كحد أدنى، حيث يمكن أن يكون على شكل قائمة، أما الطريقة فلا يوجد اختلاف بين كل من المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي.
- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي كما تعرض لها المعيار الدولي للحالات الخاصة بالتخلي عن بعض الأنشطة، وكذا الوحدات والفروع المعدة من أجل البيع . فهناك اهتمام خاص من المعايير الدولية (IAS) بالنتيجة المرتبطة بهذه الأنشطة.
- إن المعيار الدولي يفضل أن يعرض جدول حساب النتائج حسب الوظيفة (لأنه يحث على ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية)، ويتم عرضه في الملاحق حسب طبيعة الحسابات.
- أما النظام المحاسبي المالي فيفضل عرض جدول النتائج حسب طبيعة[1] الحسابات ويتم عرضه في الملاحق حسب الوظيفة، وهذا عكس ما يدعو إليه من ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية، وعكس ما جاء في المعايير الدولية.

من أهم العوائق التي تؤثر على جدول النتائج وتحد من خصائصه النوعية (سواء المعد وفق النظام المحاسبي المالي أو المعايير المحاسبية الدولية) نذكر منها :

- بعض حسابات النفقات كأقساط الاهتلاكات والمؤونات، التي تعتمد على عدد من الفروض والتقديرات مثل تقدير مؤونة المنازعات والأخطار، الديون المشكوك في تحصيلها والاختلاف في اختيار طريقة تقييم المخزونات واهتلاك التثبيتات، معدل الاستحداث وتقدير القيمة المتبقية والعمر الافتراضي للأصول الثابتة.
- العناصر التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق وهي غير مسجلة في جدول النتائج، كالمصاريف العامة التي لا يمكن تحميلها لمنتج معين. وبالتالي فان بعض العناصر في جدول النتائج تمثل رقم تقديري.
- من خلال النصوص السابقة يمكن أن نلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي ذكرا الأداء على العموم ولكنهما يقصدان ويركزان على الأداء المالي فقط وهذا خطأ. فالأداء المالي يعتبر واحدة من المكونات الفرعية للمفهوم الواسع للأداء العام الذي يشمل أيضا الأداء الاجتماعي والأداء البيئي. وبالتالي فالنتيجة المحاسبية ليست بالضرورة مؤشرا جيدا للأداء العام، إذا تم تجاهل كل الظروف الاجتماعية والبيئية المساهمة في

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 2.230 ص 24.

الحصول عليها، فالأداء المالي والاجتماعي والبيئي هم العناصر الأساسية المطلوبة لتحقيق التنمية المستدامة.

- **الفرق مع المعيار الأمريكي[1] :**

يعرض جدول النتائج على العموم حسب طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة والقانون (ZX) الصادر عن (SEC) فرض عرض التكاليف حسب الوظيفة، ويتم عرض انخفاض القيمة في سطر لوحدها.

أما بالنسبة للمؤسسات غير الخاضعة ل (SEC) فيمكنها عرض نتائجها حسب الطبيعة، وذلك استنادا إلى المعيار الأمريكي (ASC 220) المتعلق بشكل ومحتوى القوائم المالية والذي تم مراجعته في جوان 2011.

كما أن هناك بعض المصطلحات التي تتطلب تعاريف مفصلة أكثر نذكر منها :

- (المصاريف أو الأعباء) و (المداخيل أو المنتجات).
- النفقات والإيرادات.
- (الربح أو المكاسب) والخسارة.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بجدول حساب النتائج

إن التعريف المقدم في المعجم غير واضح وحتى الترجمة لا تؤدي المعنى الصحيح واقترح حسب النص باللغة بالفرنسية التالي :

(Etat récapitulatif des charges et des produits réalisés par l.entité au cours de la période considérée. Par différence, il fait apparaître le résultat net de la période)

حساب النتائج : هو كشف إجمالي للمصاريف[2] والايرادات[3] التي حققتها الوحدة الاقتصادية أثناء المدة المعنية، حيث الفرق بين المصاريف والمنتجات يعطينا النتيجة الصافية لهذه المدة.

3.3 قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1).

هذه القائمة من بين القوائم الجديدة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، ذلك لأن كل من الميزانية وقائمة الدخل لا يبينان التغير في العناصر الأساسية التي يتكون منها حساب رأس المال، ولقد جاءت تلبيتا لطلبات واحتياجات ذوي المصالح، وخاصة أصحاب رؤوس الأموال حيث أثبتت الدراسات أن تبني المعايير المحاسبية الدولية كان له الأثر البالغ الأهمية على حركة رؤوس الأموال كما تشير الدراسة التي قام بها :

تساى وونغ (Cai & Wong)[1] (2010)، "في دراسة لأسواق رأس المال العالمية أثبتت أن أسواق رأس المال في البلدان التي اعتمدت (IFRS) قد سجلت درجة عالية من التكامل فيما بينها بعد اعتماد معايير التقارير المالية الدولية وذلك مقارنة مع فترة ما قبل اعتمادها."

---

[1] Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, Op. Cit, P 106.

[2] مصطفى هني، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[3] منى جريج، قاموس المصطلحات التجارية والاقتصادية والمالية، مكتبة لبنان، 2002، ص 86.

أولا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي(IAS 1).

ولذلك ارتأينا التطرق لها ولما جاء عنها في النظام المحاسبي المالي واستخراج الفوارق أن وجدت في التالي :

1) قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب النظام المحاسبي المالي

جدول تغيير الأموال الخاصة[2]: يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي :

- النتيجة الصافية للسنة المالية ؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

2) قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1).

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة :

- إجمالي المبالغ المنسوبة الدخل الشامل لفترة مبين بشكل منفصل إلى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطرة عليها (حقوق الأقلية).
- تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن :

✓ الأرباح والخسائر.

✓ كل بند من مكونات الدخل الشامل.

المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين للمساهمات والتوزيعات على المالكين والتغير في حقوق المالكين.[3]

جدول حركة رؤوس الأموال[4] : يجب عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية المسجلة خلال السنة المالية، وأما عن المحتوى فهو غير محدد. فحسب المعيار(**IAS 1**) يجب على المؤسسة أن تعرض :

- النتيجة الصافية للسنة المالية ؛
- عناصر الإيرادات والنفقات والأرباح والخسائر المسجلة مباشرة في رأس المال ؛
- رصيد النتيجة التراكمية غير الموزعة ؛

---

[1] Cai, F., & Wong, H. (2010). The Effects of IFRS adoption on global capital market integration. *International Business & Economic Research Journal*, *9*(10), 25-34. [Online] Available: http://journals.cluteonline.com/index.php/IBER/article/view/636/622.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.250 ، ص 26.

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 216.

[4] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Norme IAS-IFRS, Op. Cit, P 42.

الحساب التراكمي الناتج عن التغيير في الطريقة أو التقديرات أو تصحيح الأخطاء المسجلة حسب متطلبات المعيار (IAS 8).[1]

3) أهم الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بقائمة التغيرات في حقوق الملكية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي :

- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي إلى تفاصيل أكثر عن كل العناصر التي تتكون منها هذه القائمة.
- لم يحوي جدول تغيير الأموال الخاصة في الجانب العمودي أهم حساب وذلك في قسم رأس المال وهو الحساب (11) الترحيل من جديد حيث هو الحساب الذي يضم كل التغييرات في الطريقة أو التقدير أو تصحيح الأخطاء.

الأخطاء اللغوية (الترجمة) في نص النظام المحاسبي المالي

- نقول " تحليل (**التغير**)[2] " عوض عن " تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال ".
- تكرار في النقطة الثانية والثالثة من المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول وخاصة فيما يخص تصحيح الأخطاء.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

المعيار غير واضح خاصة في الشرط الأولى فلقد أخلط بين جدول النتائج وجدول التغيير في حقوق الملكية فاستعمل كلمات غير واضحة الدلالة "إجمالي الدخل الشامل " والتي تمثل جدول حساب النتائج وذلك حسب ما ذكره المعيار الدولي في مكونات القوائم المالية التي كانت تضم (قائمة الدخل الشامل للفترة المالية).

ثانيا : الفوارق المتعلقة بقائمة التغيرات في حقوق الملكية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بين المعيار والنظام المحاسبي المالي، إلا أن المعيار أكثر تحليلا وتفصيلا، لكن حسب المعيار الأمريكي، النصوص لا تشترط جدول تغيير رأس المال خاص خلاف ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي (IAS- IFRS) بحيث يمكن عرض هذه المعلومات في الملاحق.[3]

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بقائمة التغيرات في حقوق الملكية

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للتغيرات التي أثرت في كل بند من بنود رؤوس الأموال الخاصة للوحدة الاقتصادية خلال السنة المحاسبية المالية.

---

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit ,P 48.

[2] مصطفى هني، مرجع سبق ذكره، ص 363.

[3] Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, Op. Cit, P 116.

4.3 قائمة التدفقات النقدية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 7)

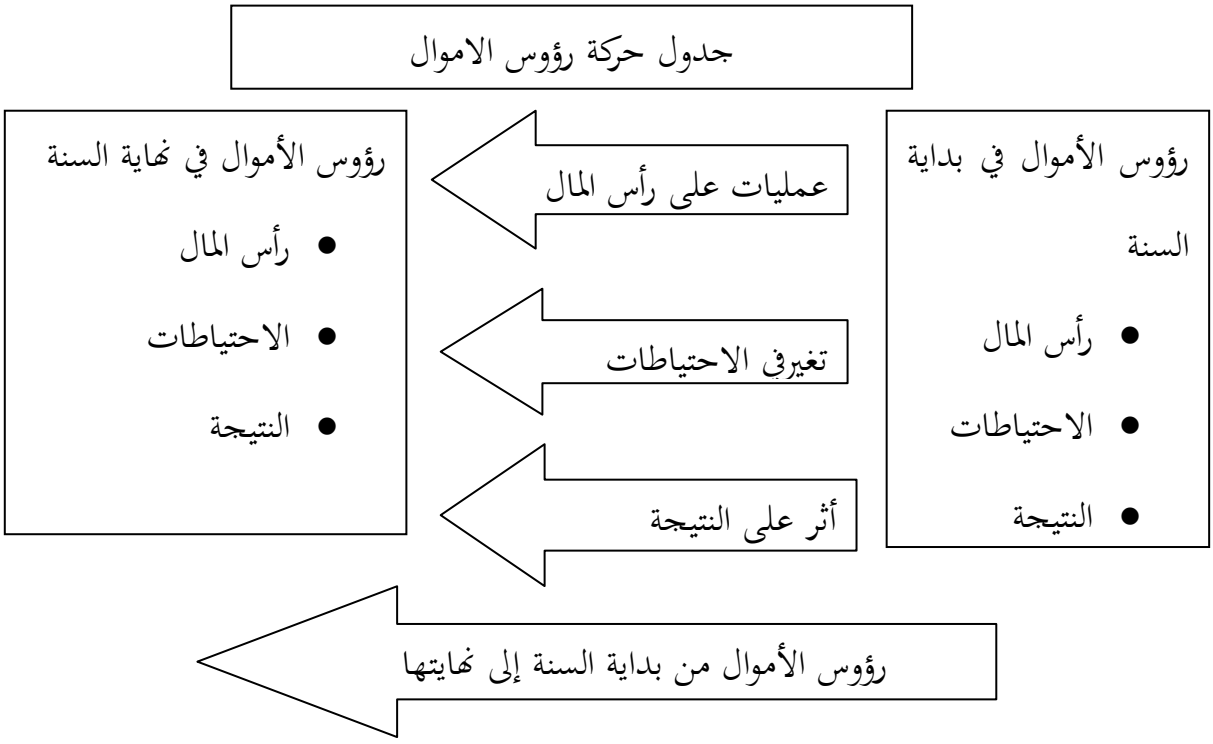
إن كل من الميزانية وحساب النتائج ليس من أهدافهما تبيان وإظهار قدرات وإمكانيات المسير على اتخاذ القرارات التمويلية، التشغيلية والاستثمارية والتي تستهلك السيولة مع مرور الزمن، صحيح أن على المؤسسة تحقيق أرباح ولكن شرط أن يكون من السهل تحويلها إلى سيولة، فكثير من الوحدة الاقتصادية تحقق أرباح ولكن تعاني من نقص في السيولة لتسديد التزاماتها اتجاه الموردين والمساهمين.

كان فيما سابق لمعرفة هل القرارات المتخذة من المسيرين موفقة أم لا (وخاصة المتعلقة بالأنشطة التمويلية والتشغيلية، والاستثمارية) يتطلب حسابات معقدة ومجهود أكبر ويتم ذلك انطلاقا من القوائم التالية :ميزانية السنة والسنة الماضية مع جدول حساب النتائج للسنة الحالية. ولذلك تم اختصار كل هذا المجهود والعمل والحسابات المعقدة في جدول التدفقات النقدية الذي تعده المؤسسة.

1.4.3 أهم فوائد قائمة التدفقات النقدية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 7)

تقدم معلومات تمكن مستعملي الكشوف من تقييم التغيرات في صافي أصول الوحدة الاقتصادية، وعن سيولتها وقدرتها على سداد التزاماتها، كذا درجة المرونة المالية لديها، تحسين قابلية المقارنة، تعطي مؤشر لمبالغ وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي. و الجدول الموالي يبين ذلك :

❖ ***شكل (02-02) يصف حركة رؤوس الأموال خلال السنة المالية***



المصدر: من إعداد الباحث بناء على نصوص النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (**IAS 1**).

أولا : الهدف من جدول سيولة الخزينة في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 7)

ونظرا لأهمية هذه القائمة المالية سوف نتطرق لأهم ما جاء في كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية في التالي :

1) الهدف من جدول سيولة الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي

جدول سيولة الخزينة[1] :

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية

المادة (35) يهدف جدول سيولة الخزينة إلى[2] :

- تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا.
- معلومات حول استعمال هذه السيولة.

2) الهدف من جدول سيولة الخزينة حسب المعيار الدولي (IAS 7)

الهدف الأساسي لقائمة التدفق النقدي هو :

- تقدم معلومات حول الهيكل المالي للمنشأة (ويتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون).
- تقدم معلومات لتقييم التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملاك في المنشأة.
- تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المنشآت المختلفة[3].

فالهدف من جدول التدفقات النقدية حسب المعيار(IAS 7)[4] هو :

- إحصاء التدفقات النقدية من والى المؤسسة، والتي تؤثر على الخزينة وذلك للسنة المالية ؛
- ترتيب التدفقات حسب مصادرها التشغيلية أو الاستثمارية أو المالية، من أين مصدر التدفقات النقدية ؟ وكيف تم استعمالها ؟.

لا يمكن أن نسجل إمضاء عقد إيجار تمويلي ضمن جدول التدفقات، ولكن نسجل ملاحظة في الملاحق، ويكون التسجيل عند دفع أقساط الإيجار حيث نسجل قسط الإيجار (دفع رأس المال المقرض) ضمن التدفقات المالية، وتسجل الفائدة ضمن التدفقات التشغيلية أو المالية.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 1.240، ص 26.

[2] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 35، ص 14.

[3] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[4] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Norme IAS-IFRS, Op. Cit, P 46.

3) أهم الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بالهدف من جدول سيولة الخزينة

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

نقول توليد النقود ولا نقول توليد الأموال، كترجمة ل "à générer de la trésorerie " ذلك لأن النقود جزء من الأموال، ونقول " ستخدام هذه السيولة النقدية ولا نقول " السيولة المالية، " كترجمة "de ces flux de trésorerie l.utilisation ".

ب- المعيار المحاسبي الدولي : لا يوجد ملاحظات.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بالهدف من جدول سيولة الخزينة وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بين المعيار والنظام المحاسبي المالي، إلا أن المعيار أكثر تحليلا وتفصيلا.

أما حسب المعيار الأمريكي [1] فان كل من جدول التدفقات المعد وفق المعيار الأمريكي (230 ASC) والمعيار المحاسبي الدولي(**IAS 7**) متطابقان، إلا أن وجه الاختلاف يكمن في :

- حسب (ASC 305) أن الخزينة لا تحوي (concours bancairs courants) بخلاف(**IAS 7**) ؛
- ويتم إدراج (les dividende Paye) أرباح الأسهم المدفوعة ضمن العمليات المالية ؛
- ولكن(les dividende recu) أرباح الأسهم المقبوضة فيتم إدراجهم ضمن العمليات التشغيلية وهذا الأخير بخلاف (**IAS 7**) المعيار الدولي الذي يدرجهم ضمن العمليات المالية، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فلا يوجد تفاصيل دقيقة.
- وبخلاف (**IAS 7**) كذلك فان عرض تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة المتخلى عنها لا تعرض في جدول منفصل.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بالهدف من جدول سيولة الخزينة

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المحاسبية المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد التدفقات النقدية ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدامها.

[1] Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, Op. Cit. P 112.

2.4.3 تعريف جدول التدفقات النقدية ومكوناته بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 7)

إن المعيار(**IAS 7**) قد فرض عرض كل من التدفقات النقدية (المرتبطة بالنشاطات) الصادرة والواردة من والى خزينة الوحدة الاقتصادية منفصلة. وأن قرارات التسيير طويلة الأمد الاستثمارية والتمويلية لا تظهر في أي من القوائم المحاسبية المالية الأخرى، لكن جدول التدفقات النقدية يمكن أن يظهر هذه التدفقات المتعلقة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية خاصة، القرارات المرتبطة بالاستثمارات المقتناة والمتنازل عنها للسنة المالية، إن المعيار(**IAS 7**) لا يحدد بالضبط الفئات التي يتم بها حساب هذه التدفقات ولكن يمكن أن نذكر على سبيل المثال

التدفقات النقدية الواردة للمؤسسة كالاستثمارات المتنازل عنها والتي تشمل :

- الاستثمارات العينية ؛
- الاستثمارات المعنوية ؛
- الاستثمارات المالية (التدفقات النقدية من والى المؤسسة الناتجة عن الأسهم، السندات،القروض المتوسطة والطويلة) ؛

التدفقات النقدية الصادرة من المؤسسة :

- الاستثمارات المقتناة، سواء كانت استثمارات عينية، معنوية أو مالية.

أولا : تصنيف التدفقات النقدية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 7)

ولمعرفة المزيد عن ما جاء بخصوص هذه القائمة سواء في النظام المحاسبي المالي أو المعايير الدولية نستعرضه في التالي :

1) تصنيف التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي

تعريف جدول التدفقات النقدية ومكوناته[1]

يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشأها(مصدرها) :

- **التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية** : الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل.
- **التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار**: عمليات سحب أموال عن اقتناء. وتحصيلا لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل.
- **التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل** :أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أوالقروض.

تدفقات أموال : متآتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 2.240 ، ص26.

الموجودات المالية هي [1] :

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق والودائع عند الإطلاع (بما في ذلك المكشوفات المصرفية القابلة للتسديد بناء على الطلب وغير ذلك من تسهيلات الصندوق)
- شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير (التوظيفات المالية ذات الأجل القصير والبالغة السيولة) السهلة التحويل إل سيولات والخاضعة لخطر هين بتغيير قيمتها جاء في المادة (5.240) :

يمكن تقديم التدفقات المالية الآتية على أنها مبلغ صاف :

- السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن.
- العناصر سريعة وتيرة الدوران المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

2) تصنيف التدفقات النقدية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7)

تعريف جدول التدفقات النقدية ومكوناته : وهي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة، يصنف المعيار التدفقات النقدية إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية. [2]

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) تلك النشطات كما يلي [3] :

- **النشاطات التشغيلية** : وهي النشطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.
- **النشاطات الاستثمارية** : وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.
- **النشاطات التمويلية** : وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

➢ متطلبات المعيار

أولا إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي [4]:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
- العمولات والإتاوات والرسوم والايردات الأخرى.

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 4.240، ص26.

[2] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص

[3] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 243.

[4] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 104.

- المدفوعات النقدية للموردين.
- المدفوعات النقدية للموظفين.
- المدفوعات النقدية للمصاريف.
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل.
- المقبوضات والمدفوعات النقدية للعقود، المشتقات المالية.

الأنشطة الاستثمارية investing activities : من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات **الاستثمارية**

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.

المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات، المدفوعات النقدية لشراء أسهم وسندات المنشآت الأخرى والمشتقات المالية، المقبوضات النقدية من بيع أسهم وسندات المنشآت الأخرى

- والمشتقات المالية.
- المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير.
- المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير.

الأنشطة التمويلية financing Activities :

ومن الأمثلة التدفقات النقدية من العمليات التمويلية ما يلي :

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو رد استرجاع أسهم المنشأة المصدرة.
- المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهانات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- المدفوعات النقدية لتسديد القروض.

المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

3) أهم الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتصنيف التدفقات النقدية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

من أهم الملاحظات والأخطاء اللغوية في الترجمة المادة 2.240 (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) :

- نقول التدفقات (المقبوضات والمدفوعات) النقدية عوض عن (مداخيل ومخارج الموجودات المالية)، وذلك لأننا نتكلم عن التدفقات النقدية المتآتية من الأنشطة العملياتية والاستثمارية والتمويلية وليس عن الموجودات المالية.

- نقول (المقبوضات والمدفوعات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية) عوض عن(الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل) والتي هي جملة غير مفهومة.
- نقول (المدفوعات لاقتناء التثبيتات والمقبوضات من بيعها) عوض عن (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل) كما في نص المادة.
- نقول (الأنشطة التي تتسبب في تغيير حجم وهيكل[1] الأموال الخاصة أو القروض) عوض عن (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).
- نقول (التدفقات النقدية المتآتية من الفوائد وحصص الأسهم، ويتم عرضها منفصلة من سنة لأخرى وترتب سنويا وبصفة دائمة ضمن الأنشطة العملياتية أو الاستثمارية أو التمويلية) عوض عن ما جاء في نص المادة حيث أن النص غير واضح ولا يؤدي المعنى (تدفقات أموال المتآاية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل)

الأخطاء اللغوية (الترجمة) في المادة 4.240 (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) :

- نقول (المتاحات[2])كترجمة لكلمة (Les disponibilités) عوض عن (الموجودات المالية) كما في نص المادة.
- ونقول (النقدية في الصندوق) ولا نقول (الأموال في الصندوق).
- ونقول (وديعة تحت الطلب [3] = les dépôts à vue) أحسن من (الودائع عند الإطلاع).

– نفول (شبه السيولة المخصصة للوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل) عوض عن (شبه السيولات المحتازة قصد الوفاء بالالتزامات ذات الأجل القصير).

الأخطاء اللغوية (الترجمة) في المادة 5.240 (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) :

- نقول (التدفقات النقدية)[4] كترجمة ل (Les flux de trésorerie) عوض عن (التدفقات المالية) كما في المادة.
- نقول (السيولة أو شبه السيولة المحتجزة لحساب الزبائن) عوض عن (السيولات أو شبه السيولات المحتازة لحساب الزبائن).
- نقول (المبالغ الهامة ذات الاستحقاقات القصيرة الأجل ومعدل دوران سريع)، عوض عن (العناصر سريعة وتيرة الدوران المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة).

[1] مصطفى هني، معجم المصطلحات الاقتصادية و التجارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1984، ص 327

[2] المرجع السابق، ص 84.

[3] المرجع السابق، ص 76.

[4] منى جريج، قاموس المصطلحات التجارية والاقتصادية والمالية، مكتبة لبنان، 2002، ص 36.

ب- المعيار المحاسبي الدولي

ما تزال الترجمة إلى اللغة العربية ضعيفة وفي بعض الأحيان مظللة مثل ما ورد في النص "كلمة الممتلكات" وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا وجود لمصطلح الممتلكات بل تتكلم المعايير عن الحيازة، ونستنتج كذلك بعض الملاحظة الهامة عن جدول تدفقات الخزينة : أن المعيار الدولي (**IAS 7**) يعتبر التنازل عن التثبيتات المادية سواء ربح أو خسارة يدخل في جدول التدفقات ضمن النشطات الاستثمارية بينما يعتبر التدفقات الخارجية لأجل شراء أو انتاج تثبيت موجه للكراء ولكن تم بيعه لاحقا اعتبرها ضمن النشطات التشغيلية. وأن عقد الايجار التمويلي لا يتم تسجيله ضمن جدول التدفقات النقدية فهي تحويل غير نقدي وبالتالي يجب ذكر ذلك في الملاحق، ولكن قسط التسبيقات يتم اظهاره ضمن المصاريف المالية ويعرض ضمن النشاط التشغيلي[1].

ثانيا : الفوارق المتعلقة بتصنيف التدفقات النقدية وأثرها على القوائم المالية

لا يوجد فرق بين المعيار والنظام المحاسبي المالي، إلا أن المعيار أكثر تحليلا وتفصيلا.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بتصنيف التدفقات النقدية

يقدم جدول سيولة الخزينة التدفقات النقدية للسنة المحاسبية المالية حسب منشأها مصدرها :

- التدفقات النقدية عن الأنشطة العملياتية (وهي المقبوضات والمدفوعات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية وغير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل) ؛
- التدفقات النقدية عن أنشطة الاستثمار (المدفوعات لاقتناء التثبيتات والمقبوضات من بيعها)؛
- التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية (الأنشطة التي تتسبب في تغيير حجم وهيكل الأموال الخاصة أوالقروض)؛

تنبيه هام : التدفقات النقدية المتأتية من فوائد وحصص الأسهم يتم عرضها منفصلة من سنة لأخرى وترتب بصفة دائمة ضمن الأنشطة العملياتية أو الاستثمارية أو التمويلية.

[1] Bruno Colmant Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS , Op.Cit, P 79.

3.4.3. طرق عرض قائمة التدفقات النقدية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي(IAS 7)

يوجد طريقتان مقبولتان في المعيار المحاسبي الدولي هما الطريقة المباشرة وغير المباشرة، والاختلاف بينهما يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متشابه في كلتا الطريقتين.

أولا : طرق عرض قائمة التدفقات النقدية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي(IAS 7)

ولتبيان ذلك سوف نتطرق لأهم ما جاء به النظام المحاسبي والمعيار الدولي :

1) طرق عرض قائمة التدفقات النقدية حسب النظام المحاسبي المالي

عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية[1] : تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في :

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.
- والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات ، تغيرات الزبائن ، المخزونات ، تغيرات الموردين).
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)
- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أوالتمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

2)طرق عرض قائمة التدفقات النقدية حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 7)

يتم عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام اما :

- **الطريقة المباشرة Direct Method:** والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة[2]، حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، فهذه لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. [3]

فالطريقة المباشرة : تعتمد على التدفقات النقدية المرتبطة بالعمليات التشغيلية مثل

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة 3.240 ، ص 26.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 242.

[3] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 107.

التدفقات النقدية الناتجة عن العملاء أو الموردون .....

إيرادات الاستغلال – نفقات الاستغلال = التدفقات النقدية المرتبطة بالعمليات التشغيلية.

- **الطريقة غير المباشرة** : والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأيي مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.[1]

حيث يتم تعديله بالأخذ في الحسبان[2] : المؤشرات المرتبطة بالعمليات التي لا تتطلب تدفقات نقدية مثل الاهتلاكات، استرجاع الاهتلاكات، المؤونات، التغييرات في الضرائب المؤجلة، الربح والخسارة المرتبطة بسعر الصرف .....الخ

النفقات والإيرادات المرتبطة بالعمليات الاستثمارية أو المالية. التدفقات المستقبلية أو المتعلقة بالسنوات الماضية والمرتبطة بالعمليات التشغيلية مثل التغييرات في حساب العملاء، الموردون .

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بطرق عرض قائمة التدفقات النقدية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي

الأخطاء اللغوية (الترجمة) في المادة 3.240 (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) :

نقول (التدفقات النقدية) كترجمة ل (Les flux de trésorerie) عوض عن " التدفقات المالية كما جاء في نص المادة".

- نقول (تقديم التدفقات النقدية الإجمالية من والى الحسابات الرئيسية (الزبائن الموردون الضرائب ...) للحصول على التدفق النقدي الصافي) عوضا عن " تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن الموردون الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صاف".
- نقول (أعمال التسوية المتعلقة ب (ضرائب مؤجلة) عوضا عن " التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجل) " ذلك لأن أعمال التسوية تعني التعديل بالنقصان أو بالزيادة للضرائب المؤجلة".
- نقول (تضبط النتيجة) عوضا عن ما جاء في المادة "الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة " ذلك لأن التصحيح لا يكون إلا في الأخطاء، فكلمة " ajuster تعني (الضبط أو التعديل)[3] .

- **ب- المعيار المحاسبي الدولي**: لا يوجد ملاحظات

---

[1] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص 242.

[2] Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilite Financiere Norme IAS-IFRS, Op. Cit, P 49.

[3] مصطفى هني، مرجع سبق ذكره، ص 10.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بطرق عرض قائمة التدفقات النقدية وأثرها على القوائم المحاسبية المالية

لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي، إلا أن نص النظام المحاسبي المالي باللغة العربية يحتوي على أخطاء لغوية هامة مظللة قد تغير المعنى، لكن المعيار الدولي هو الأكثر تفصيل.

كما أن النتيجة المتوصل لها أن للطريقة المباشرة الموصى بها مزايا عديدة أكثر من الطريقة غير المباشرة لأنها تقدم معلومات يمكن أن تفيدنا في تقدير التوقعات النقدية المستقبلية والتي لا توجد ولا تتوفر في الطريقة غير المباشرة.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلقة بطرق عرض قائمة التدفقات النقدية

عوض عن ما جاء في نص المادة عن الطريقة غير المباشرة نقول في الطريقة غير المباشرة يتم تعديل صافي نتيجة السنة المحاسبية المالية بالأخذ في الحسبان التالي :

- آثار المعاملات التي لا تؤثر في الخزينة (اهتلاكات ، تغيرات الزبائن ، المخزونات ، تغيرات الموردين) .
- التسويات (ضرائب مؤجلة)

التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية (نقص أو فائض قيمة التنازل ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

5.3. ملحق الكشوف المحاسبية المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي (IAS 1)

مما لا شك فيه أن كل قائمة من القوائم المحاسبية المالية تحوي حسابات معقدة ومجمعة بمبالغ كبيرة، والتي تتطلب المزيد من التبسيط والشرح، بالإفصاح عن بعض المعلومات المالية المهمة والمعقدة، ولأن التفاصيل المطلوبة وطريقة العرض لها أهمية بالغة فان المعايير المحاسبية الدولية قد ضبطت ذلك، ففي نهاية كل معيار خصص نقطة خاصة بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها، وحتى بالنسبة للأحداث الهامة التي لا تشملها القوائم المحاسبية المالية لسبب عدم القدرة على تقييمها أو تقديرها أو حتى بالأحداث المستقبلية التي من شأنها التغير والتأثير على قرارات المستثمرين وجب الإفصاح عنها،فالملاحق تعتبر من ضمن القوائم المالية، وهي وثيقة هامة يتم من خلالها تقديم توضيحات وشروح وافية ومختصرة عن بعض البنود والحسابات التي تشملها القوائم المحاسبية المالية، والتي تتطلب مزيد من المعلومات، ويتم التركيز على أهم المعلومات التي قد تؤثر على قرارات المستثمرين الحاليين والمتوقعين .

أن المعايير المحاسبية الدولية تتطلب التطبيق الكامل فمثلا المعيار (**IAS 1**) يتطلب[1] :

- التصريح ما إذا كانت القوائم المالية مطابقة لمتطلبات المعايير الدولية للمحاسبة ؛
- التصريح عن الحالات الخاصة "الشاذة" والتي تتطلب تطبيق طريقة مخالفة لما جاءت به المعايير الدولية للمحاسبة ؛

[1] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 50.

- التصريح عن الطرق التي تم تطبيقها قبل تاريخ بداية سريانها؛ كذا يتطلب المعيار(**IAS 1**) التصريح عن طرق التقييم (التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، قيمة الانجاز، القيمة العادلة .....) وذلك لكل فئة من الفئات.

أولا : ملحق الكشوف المالية في كل من النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS 1)

ولمعرفة المزيد عن ما جاء بخصوص هذه القائمة سواء في النظام المحاسبي المالي أو المعايير الدولية نستعرضه في التالي :

1) ملحق الكشوف المحاسبية المالية حسب النظام المحاسبي المالي

ملحق الكشوف المالية :إحدى الوثائق التي تتألف منها الكشوف المالية. وتشتمل على معلومات أو شروح أو تعاليق ذات أهمية معتبرة ومفيدة بالنسبة إلى مستعملي الكشوف المالية على أساس إعدادها والطرق المحاسبية الخاصة المستعملة والوثائق الأخرى التي تتألف منها
الكشوف المالية . ويتم تنظيم عرضها بكيفية نظامية.[1]

محتوى ملحق الكشوف المالية[2]: الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية .وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتمم كلما اقتضت الحاجة، المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.

تعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادىء
وحسب نفس الشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها الكشوف المالية.
بيد أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه بحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية.
يشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية :

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية ؛
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية، وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيريها ؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الملحق 3.ص85.

[2] المرجع السابق، الفصل الثامن (8)، ص 34.

إظهارها في الملحق :

- الطابع الملائم للإعلام ؛
- أهميته النسبية.

وفعلا فإن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة،

الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

الترتيب[1] : تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منظم. ويحيل كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات الملحقة.

2) ملحق الكشوف المالية حسب المعيار الدولي (IAS 1)

الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية : تتضمن الإيضاحات معلومات إضافية لتلك المعروضة في بيان المركز المالي وبيان الدخل المنفصل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي وتوفر الإيضاحات شرحا تفصيليا أو تحليليا للبنود غير المؤهلة للاعتراف بها في تلك البيانات.[2]

فهي جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية، إذ أن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم.

الملاحق يجب أن تحوي :

- تقديم عرض مفصل عن الطرق المحاسبية وطرق التقييم المستعملة وحتى إذا كانت هناك طرق خاصة ؛
- تقديم المعلومات المطلوبة في المعايير المحاسبية ؛
- تقديم المعلومات غير المطلوبة في المعايير المحاسبية لكنها تقدم صورة حقيقية لنشاط المؤسسة. [3]

الأهداف ان الملاحق تساهم في تحقيق الأهداف التالية :

- تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة في إعداد القوائم المالية
- الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تظهر في صلب قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل، بحيث تقدم بأسلوب منظم تكون إما :

أ. معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية ؛

ب. معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم لمالية ؛

---

[1] الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، المادة 37، ص15.

[2] المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، قائمة المصطلحات.

[3] Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Controle De Gestion, Op. Cit, P 50.

ج. معلومات إضافية لم ترد أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية مثل الالتزامات الطارئة.[1]

الترتيب : وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ترتيب محدد على اعتبار أن هذا الترتيب سيساعد مستخدمي القوائم في عملية مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة وهذا الترتيب هو[2] :

- عبارة تفيد بامتثال المنشأة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ؛
- عرض لأساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم ؛
- المالية والسياسات المحاسبية المطبقة ؛
- معلومات موضحة نفس الترتيب الذي عرضت فيه البنود في القائمة ونفس ترتيب القوائم المالية ؛
- افصاحات أخرى مثل الافصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة رقم (37) والتعهدات التي قدمتها المنشأة للغير ولم تظهر في القوائم المالية
- وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة.

المتطلبات :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (1) الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن :

- معلومات حول أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية مثل (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة، أو القيمة القابلة للاسترداد) ؛
- معلومات تتعلق بالافتراضات المستقبلية الهامة مثل كيفية تقدير التدفقات النقدية المتوقعة عدد احتساب القيمة قيد الاستعمال عند إجراء اختبار تدني قيمة الموجودات.

3) الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بملحق الكشوف المحاسبية المالية

من خلال النصوص السابقة نستطيع تقديم الملاحظات والاستنتاجات التالية :

أ- النظام المحاسبي المالي:

إن التعريف المقدم للملاحق غير واضح وليس دقيق، فلم يذكر فيه أهم معلومة والتي يجب ألا تنسى أو يتم إغفالها، وهي تلك المعلومات الهامة التي لا تستجيب لمتطلبات التسجيل المحاسبي والتي قد تؤثر على قرارات المستثمرين وأصحاب المصالح.

[1] محمد ابو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 57.

[2] المرجع السابق، ص 58.

إن النظام المحاسبي المالي اشترط " أن الملحق يجب ألا يشتمل إلا على المعلومات الهامة، الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها ".

فحسب رأي الباحث أن النظام المحاسبي المالي خصص الفصل الثامن من (الجريدة الرسمية رقم 19 – 2009) لذكر المعلومات الهامة والضرورية التي يجب إظهارها في الملاحق بشكل عام ومجمل، وكان من الواجب والأفضل :

- أن يذكر في صلب كل معيار المعلومات الهامة التي يجب إظهارها في الملاحق كما جاء في المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من شأنه أن يسهل عمل معدي القوائم المحاسبية المالية لمعرفة المعلومات الضرورية الواجب ذكرها في الملاحق، وتبقى بعض المعلومات الأخرى التي تخضع لقرارات المسيرين ومعدي القوائم لتقرير مدى أهميتها وطريقة عرضها.
- المعروف أن القوائم المالية تنشر (سواء في الأسواق المالية أو في الموقع الالكتروني للمؤسسة) ولا ترسل إلا للجهات الحكومية الرسمية كإدارة الضرائب أو الغرفة التجارية... وهي إدارة محددة قانونا.
- هناك تكرار لكلمة الفهم الأفضل، كما اقتصر في التعريف على المعلومات المتعلقة فقط بالميزانية وجدول النتائج ونسي جدول التدفقات الخزينة والتغيير في حقوق الملكية.

ب– المعيار المحاسبي الدولي

حسب رأي الباحث، إن الهدف الثاني الذي يجب أن توفره المعلومة المالية أي " العرض العادل" يبدو لي هدفا جزئي.

ثانيا : الفوارق المتعلقة بملحق الكشوف المحاسبية المالية وأثرها على القوائم المالية

لا توجد فوارق هامة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي، إلا أنه ما يعاب عليهما أن كل منهما ركز اما على خاصية نوعية (واحدة أو اثنان فقط) للمعلومة المحاسبية المالية، ونسيا الخصائص النوعية الهامة الأخرى، أو خاصية شاملة وعمومية فالنظام المحاسبي المالي ركز على : – الطابع الملائم للإعلام، – والأهميته النسبية.

وأما المعيار المحاسبي الدولي فركز على " العرض العادل".

الاختلاف الثاني بينهما يكمن في النقطة الثانية وهي الترتيب حيث أن حسب المعيار المحاسبي الدولي اشترط ذكر عبارة " عبارة تفيد بامتثال المنشأة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) "

ولا شك أن المعيار المحاسبي الدولي أكثر وضوح وتفصيل، ذلك لأنه تعرض لكل من :

- الأهداف ؛
- الترتيب ؛
- المتطلبات.

وكل هذه العناصر ضرورية للفهم الدقيق، وتسهل التطبيق للممارسين لمهنة المحاسبة.

- الملاحق وفق المعيار الأمريكي تشمل[1] :
- ملخص عن المبادئ المحاسبية ؛
- القواعد المحاسبية المختارة ؛
- تغيير الطريقة المحاسبية ؛
- معلومات إضافية لعناصر القوائم المالية.

ثالثا : النص المقترح من الباحث والمتعلق بملحق الكشوف المحاسبية **المالية** :

Les notes fournissent des explications narratives des informations contenues dans le bilan, l'état de résultat, l'état des flux de trésorerie et l'état des variations des capitaux propres et des informations concernant les éléments qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans ces états (IAS 1.11).

الملاحق : تقدم شروح أو تعليقات حول المعلومات المقدمة في الميزانية، جدول النتائج، جدول تدفقات الخزينة والتغيرات في رأس المال، وكذا معلومات حول العناصر الهامة التي لا تستجيب لمتطلبات التسجيل المحاسبي في القوائم.

[1]Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap, Op. Cit, P 119.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تبين أن التنوع في طرق التسجيل أو التقييم مرده اما الى المرونة (في تطبيق المعايير) أو صراع القوى (السياسية الجغرافية أو اللوبيات) داخل المجالس والهيئات الدولية.

لم يأخذ المرجع المحاسبي الدولي والوطني بعين الاعتبار متطلبات التنمية المستدامة برغم من أن هذا المفهوم يرجع تاريخه إلى عام 1989 حيث أن لجنة الأمم المتحدة للبيئة والتنمية وهي (WCED) اقترحت تعريف لها، وهي نفس سنة صدور الإطار المفاهيمي، حيث يكون على الوحدات الاقتصادية في كثير من الأحيان تحويل رأس المال الطبيعي الى رأس المال المالي، والذي يجب أن يلبي ثلاثة شروط على الأقل :

- يجب أن لا يفوق مستوى استهلاك الموارد القابلة للتجديد وتيرة نموها.
- يجب أن لا يفوق مستوى استهلاك الموارد غير القابلة للتجديد وتيرة تطوير البدائل المستدامة.
- يجب أن لا يفوق مستوى الانبعاثات من المواد الملوثة (المطروح) قدرة البيئة على امتصاص واستيعاب الضرر.

كما أن هناك اهتمام كبير سواء من النظام المحاسبي المالي أو الهيئات المحاسبية الدولية بالإطار المفاهيمي وخاصة بالمبادئ والقواعد التي تتحكم في المعايير وبالتالي في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية، انطلاقا من ضبط عددها وترتيبها، فلقد تم تقسيمها إلى جزأين الخصائص النوعية الأساسية والمعززة، حيث تم تقليص الخصائص النوعية الأساسية إلى اثنتين فقط وهما الملاءمة (pertinence) والتمثيل الصادق (fidélité). هذا بالنسبة للإطار المفاهيمي الدولي، وذلك بعد مراجعة الإطار المفاهيمي القديم للمجلس (IASB) الصادر في1989، وما يميز هذا الإطار المفاهيمي الجديد أنه مشترك بين أكبر التنظيمات والهيئات الدولية، مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي (FASB) وذلك في محاولة لتجاوز مرحلة التقارب بينهما إلى مرحلة التوحيد على الأقل في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين الشركات المدرجة في الأسواق المالية العالمية.

إلا أن النظام المحاسبي المالي الجزائري قد حافظ على الخصائص النوعية للإطار المفاهيمي الدولي القديم الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولي في 1989 رغم الانتقادات التي وجهت اليه، وهو بذلك لم يواكب التطور العالمي الحاصل، وهذا من شأنه أن يؤثر على نوعية المعلومة المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية، ويجعل عملية المقارنة واستخراج الفوارق بينهما وكأنها مقارنة بين النظام القديم والمجدد (أي الصادر في 1989 وبعد تجديده قي 2010).

بالإضافة لذلك فإننا تعمدنا المقارنة بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فيما يخص محتوى وشكل القوائم المحاسبية المالية التي تعرض فيها هذه المعلومة. وتبين أنه رغم أن هناك اتفاق كبير بين النظامين فيما يخص عدد وتسمية القوائم المحاسبية المالية، إلا أن هناك أوجه اختلاف مصيرية وأساسية في المحتوى.

يبقى أهم غموض يكتنف كل من المعايير والنظام المحاسبي المالي هو حجم المعلومات المحاسبية المالية الواجب إظهارها وتبيينها والإعلان عنها، وهي حسب رأيي أهم محور ترتكز عليه المعلومة المحاسبية المالية، بالإضافة إلى التباين الكبير في المصطلحات.

الفصل الثالث :

دراسة حالة شركة سوناطراك مديرية الصيانة

آلا غواط (DML)

تمهيد

كنا قد تطرقنا في الفصول السابقة إلى أهم الفوارق المتعلقة بالتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، حيث ركزنا فيها على المعايير التي تناولت التثبيتات المادية، كما تطرقنا إلى القوائم المحاسبية المالية وكذا الإطار المفاهيمي وقمنا باستخراج واستنتاج أهم الفوارق وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية، فكانت دراسة نظرية.

ولإكتمال الدراسة وإثراء الموضوع وجب علينا ربط الدراسة النظرية بالواقع التطبيقي، حيث تم اختيار شركة سوناطراك، ذلك لأنها من أهم الشركات البترولية في الجزائر وإفريقيا، فهي تشارك في التنقيب، الإنتاج والنقل عبر الأنابيب، تحويل وتسويق المحروقات ومشتقاتها. معتمدة على إستراتجية التنويع، وتطور حاليا نشاطات توليد الكهرباء، الطاقات الجديدة والمتجددة، تحلية مياه البحر، كذلك البحث واستغلال الطاقة المنجميّة.

بهدف مواصلة استراتجياتها العالمية، تنشط سوناطراك في الجزائر وعدّة بلدان في العالم : إفريقيا (مالي، النيجر، ليبيا، مصر)، وفي أوروبا (إسبانيا، إيطاليا، البرتغال، بريطانيا العظمى)، وفي أمريكا اللاتينية (البيرو). فهي من الشركات الكبرى المؤهلة لأن تقتحم الأسواق المالية العالمية، وذلك راجع لتنوع نشاطاتها وحجمها وتوفرها على الإمكانيات المادية والبشرية لإعداد قوائمها المحاسبية المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، ولذلك ارتأينا أن تكون دراستنا التطبيقية في هذه الشركة.

ولأن حجم الشركة لا يسمح لنا بالإلمام بجميع نشاطاتها، تم تركيز الدراسة على مديرية الصيانة بالأغواط باعتبارها إحدى الوحدات التابعة لهذه الشركة الأم.

ولكي تكون الدراسة تقييمية مركزة وشاملة تم دراسة التغيرات المتعلقة بالتثبيتات المادية للفترة الممتدة على مدى خمس سنوات من (2009 إلى 2014) أي بدأ من سنة الانتقال والتحول من المخطط الوطني إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي كان لها الأثر الأكبر على الحسابات وعلى القوائم المحاسبية المالية لهذه الشركة.

يشمل هذا الفصل لمحات تاريخية عن الشركة الأم سوناطراك كمدخل ومن ثم التطرق إلى أهم المجهودات المبذولة للانتقال من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وكذا الى بعض التحديات، ثم إلى الجانب التطبيقي المصاحب لعملية الانتقال واستنتاج أثره على نوعية القوائم المحاسبية المالية لمديرية الصيانة، وليكون التقييم موضوعي تم دراسة القوائم المحاسبية المالية للفترة اللاحقة لتطبيق هذا النظام الجديد. ومحاولة استخراج أهم الفروق المتعلقة بالتثبيتات المادية (التقييم الأولي، الاهتلاكات، اعادة التقييم، انخفاض القيمة، المركبات ..) بين ما هو مطبق فعلا وما كان يجب أن يطبق وذلك وفق النظام المحاسبي المالي هذا من جهة ثم محاولة استخراج الفروق كذلك بين الواقع التطبيقي والمعايير المحاسبية الدولية في حالة تطبيقها، والوصول في الأخير للقيام بمقارنات بين القوائم المحاسبية المالية لمديرية الصيانة للقترة الممتدة على خمس سنوات والقوائم المحاسبية المالية لنفس المديرية في حالة التطبيق الصحيح لنظام المحاسبي المالي ولبعض المعايير المحاسبية الدولية التي كان يمكن تطبيقها.

1. مدخل عام للمؤسسة سوناطراك :

سوناطراك هي شركة النفط والغاز في الجزائر، اسمها الكامل **الشركة الوطنية للبحث والتنقيب والاستغلال والنقل للمحروقات،** وهي الشركة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية والغازية الهائلة في البلاد وكذا بيعها.

سوناطراك اختصار ل :

(*Société Nationale pour la Recherche, la Production, le Transport, la Transformation, et la Commercialisation des Hydrocarbures s.p.a*)

هي شركة جزائرية لاستغلال الموارد البترولية، متنوعة الأنشطة تشمل جميع جوانب الإنتاج، الاستكشاف والاستخراج والنقل والتكرير وقد نوعة في أنشطتها البتروكيماويات وتحليت مياه البحر [1] في بني صاف وأرزيو.

أولا : نشأة الشركة

أدركت الجزائر وفي وقت مبكر، أن الطاقة هي السبيل الرئيسي الذي يؤدي بها إلى التطور الإقتصادي والاجتماعي والسياسي. على هذا الأساس اعتمدت بعد استقلالها على إنشاء سوناطراك في 1963/12/31 "الشركة الوطنية للنقل وتسويق المحروقات" أصبحت سوناطراك الآن عنصرا قويا في تحقيق الاستقرار والتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ثانيا : مكانة سوناطراك

برقم أعمال يقارب 107 مليار دولار محقق خلال سنة 2013، و بنتيجة صافية قاربة 7 مليار دولار[2] تحتّل سوناطراك:

- ثالث عشر شركة عالمية للمحروقات السائلة (الاحتياطات).
- سادس شركة عالمية في ما يخصّ الغاز الطبيعي (احتياطات وإنتاج).
- خامس وعشرون شركة بترولية من حيث عدد الموظفين (المصدرPIW Top 50/2008) :
- خامس مصدّر عالمي للغاز الطبيعي.
- رابع مصدّر عالمي للغاز الطبيعي المميّع.
- ثالث مصدّر عالمي لغاز البترول المميّع. [3]

[1] **www.wikepedia.org, Consulte le 13/01/2016 à 10 :30.**

[2] https://fr.wikipedia.org/wiki/Sonatrach, Consulte le 30-5-2016 **à 11 :20.**

[3] http://www.sonatrach.com/ar/element_histoire.html, consulte le 30-5-2016 **à 11 :00.**

ثالثا : أهم الفروع والشركات التابعة لها

1) المنبع

يغطي نشاط المنبع نشاطات البحث، الاستكشاف، تطوير وإنتاج المحروقات. تضطلع سوناطراك بهذه الخبرات بمجهود ذاتي، أو بالشراكة مع شركات بترولية أخرى. تم تحقيق 16 اكتشاف في سنة 2009 (**9 بمجهود ذاتي و 7 بالشراكة**) **وكذا** تحقيق 29 اكتشافا من المحروقات في سنة 2010 : (27 **بمجهود ذاتي و 02 بالشراكة بتاريخ نوفمبر 2010**) أجرت سوناطراك اكتشافين للبترول على المستوى الدولي عبر فروعها الدولية للاستكشاف والإنتاج بمعية الشركة الوطنية الليبية للنفط. وتم تحقيق هذين الاكتشافين في حوض غادامس على بعد حوالي 230 كلم جنوب مدينة طرابلس الليبية. يقع مجموع احتياطي الاكتشافات، تقريبا، وإلى غاية اليوم، في الجهة الشرقية للصحراء. حيث يتكدس (67%) من احتياطي البترول والغاز في مقاطعات واد ميا، حقلا حاسي رمل (غاز) وحاسي مسعود (بترول) الضخمان. يحتل حوض إيليزي المرتبة الثالثة بـ : (14%) من حيث الاحتياطي، ثم تليهم أحواض رورد نوس (9%)، آهنات تيميمون (4%) وحوض بركين.

2) النقل بواسطة القنوات

يؤمن نشاط النقل بواسطة القنوات توصيل (نقل) المحروقات (البترول الخام، الغاز الطبيعي، غاز البترول المميع والكثافات)، ويتوفر على شبكة من القنوات تقارب 16200 كلم. وتم نقل عبر هذه الشبكة من خطوط أنابيب البترول والغاز 5, 244 مليون طن معادل بترول (ط م ب) في سنة 2007 (مع حسبان جميع المنتوجات).

تحصي شبكة النقل بواسطة الأنابيب 12 خط أنابيب نقل الغاز يبلغ طولها الإجمالي 7459 كلم, وبطاقة استيعاب للنقل تقدر بـ : 131 مليار متر مكعب سنويا، منها 39 مليار متر مكعب سنويا موجهة نحو الاستيراد. يمتلك نشاط النقل بواسطة القنوات، 79 مضخات ضخ وضغط مجهزة بأزيد من 290 آلة رئيسية.

3) المصب

يضم المصب الانشطة المتخصصة في تطوير وحدات تمييع الغاز الطبيعي وفصل غاز البترول المميع والتكرير، من خلال ما يلي :

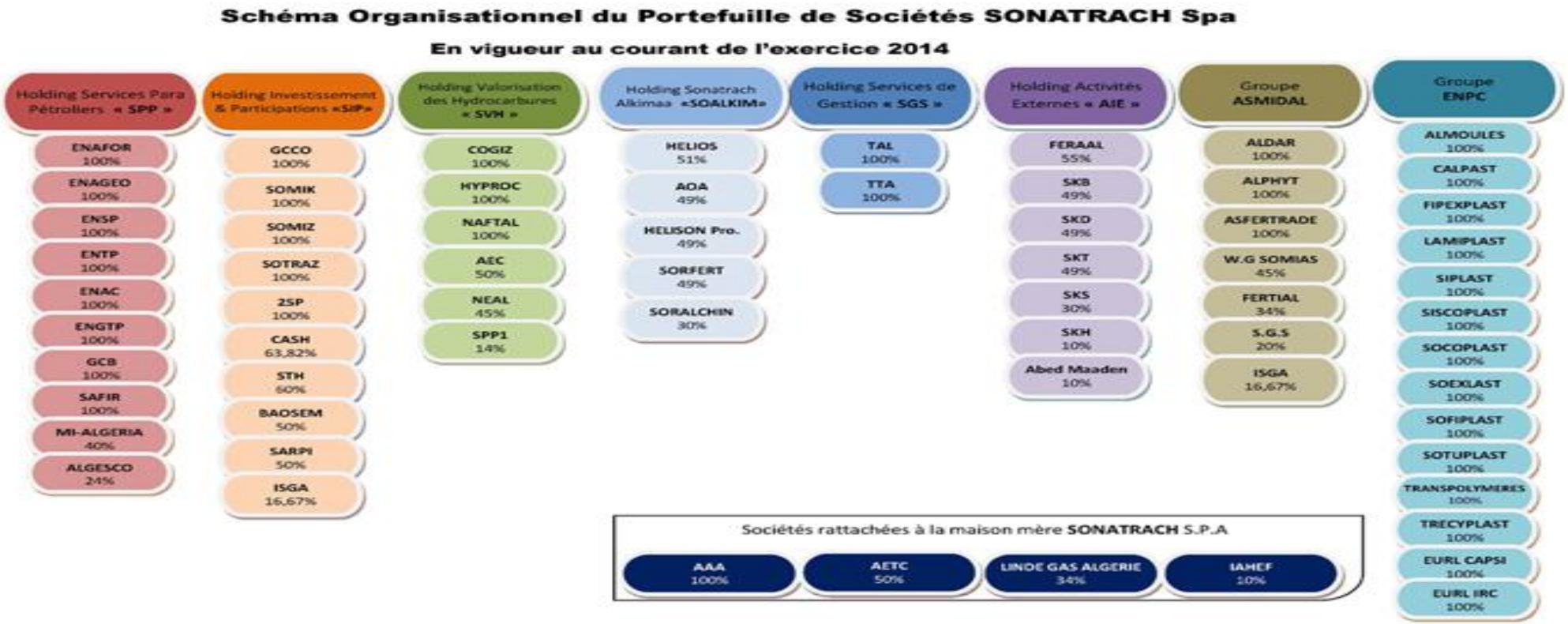
أربع (04) مجمعات من الغاز الطبيعي المميع، (03) بأرزيو و(01) بسكيكدة، بطاقة إنتاجية إجمالية قدرها 44 مليار م3 من الغاز الطبيعي المميع/ سنة (تم إيقاف مجمع Camel GL4/Z سابقا منذ أبريل 2010).

4) التسويق

أدرت الصادرات في سنة 2007، رقم أعمال قياسي يقدر بـ : 9, 59 مليار دولار أمريكي، أي بزيادة (11%) مقارنة بالسنة السابقة. صدرت سوناطراك 134 مليون طن معادل بترول من المحروقات. استفادت السوق الوطنية من 31 مليون طن معادل بترول. تسير سوناطراك أسطول بحري هام يفي بالتزاماتها نحو زبائنها من خلال فرعيها (2) شركة النقل البحري للمحروقات وشركة سوناطراك الدولية لتسويق البترول.

تساهم شركة سوناطراك في العديد من الوحدات الصناعية والتي نلخص في الشكل التالي:

❖ الشكل (03-01) أهم المؤسسات التابعة للشركة الأم سوناطراك1



المصدر : http://www.sonatrach.com/sonatrach-en-bref.html, consulte le 30-5-2016

[1] http://www.sonatrach.com/sonatrach-en-bref.html, consulte le 30-5-2016 **à 9 :30.**

2. تقديم مديرية الصيانة بالأغواط (DML)

أولا نشأتها : كانت قاعدة الصيانة تابعة للمديرية الجهوية الغربية بوهران منذ 1963 وتم تطويرها سنة 1981 إلى قسم الصيانة بولاية الاغواط، وقد كان قسم الصيانة يسير من طرف العمال الجزائريين الذين اكتسبوا خبرة من الأجانب في صيانة العتاد البترولي. وفي سنة 1989 انفصلت عن فرع المديرية الجهوية الغربية بوهران، حيث أسندت لها مهمة مديرية الصيانة وأصبحت مستقلة بحيث قسمت إلى مصالح وأقسام، وتقع مديرية الصيانة بالمنطقة الحضرية لحي الصادقية في الجهة الجنوبية لولاية الاغواط[1].

ثانيا : مهام المديرية

- أعمال صيانة المستوى 3 و4 و5 للعتاد البترولي ؛
- إصلاح قطع الغيار، وتجديد مركبات الآلات البترولية الكبرى ؛
- إعداد وإجراء بعض العمليات الخاصة (PIQUAGUE ET OPERATION STOPPLE).

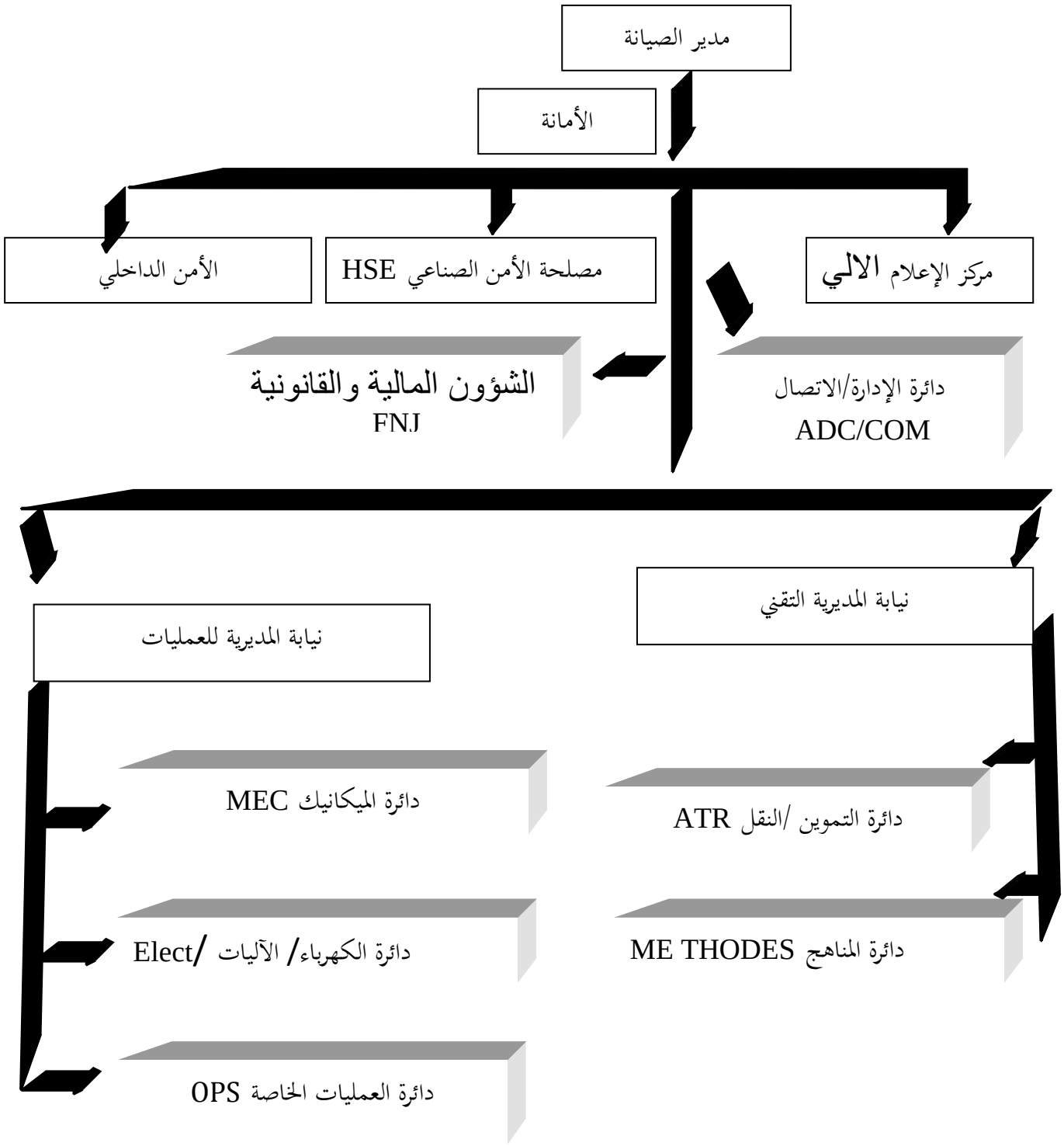
ثالثا : أهم أنشطتها

- الصيانة الوقائية والتصحيحية للآلات الكبرى البترولية ؛
- متابعة وتنفيذ مخطط الصيانة لفرع النقل عبر الأنابيب مع تحليل المخاطر والأخطاء ومحاولة تجنبها مستقبلا ؛
- تحقيق عملية الصيانة التطويرية للآلات (مواكبة التطور التكنولوجي الرقمنة) .

رابعا : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة (DML)

ان مديرية الصيانة كما هو مبين في الشكل الموالي تضم مركز للإعلام الالي، ومصلحة للأمن الصناعي "HSE"، ومصلحة الأمن الداخلي، بالاضافة لدائرتين اداريتين وهما دائرة الشؤون المالية والقانونية، ودائرة الإدارة/الاتصال، وكل هذه المصالح والدوائر تابعة اداريا مباشرة لمدير الصيانة كما تضم خمسة دوائر تقنية تنطوي تحت مسؤولية نائب المدير المكلف بالعمليات التقنية.

❖ **الشكل (03-02) : الهيكل التنظيمي لمديرية الصيانة (DML)**



المصدر : مصلحة التوثيق – مديرية الصيانة الأغواط

3. أهم إجراءات المرحلة الانتقالية من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي وتحدياتها

لاشك ان عملية تغيير نظام محاسبي محدود ومغلق والذي دام لأكثر من 35 سنة، بنظام محاسبي مرن وأكثر انفتاح يتطلب مجهودات مضاعفة وتجنيد موارد بشرية متخصصة وكذا مادية ومالية كبيرة، وذلك على مستوى الدولة والهيئاة التشريعية، وكذا على مستوى الهيئة التنفيذية وخاصة الشركات والوحدات الاقتصادية، والتي من أهمها شركة سوناطراك، وسوف نلخص أهم المجهودات التي قامت بها في التالي :

أولا : إعداد المخطط المحاسبي الجديد للقطاع المحروقات والخاص بسوناطراك (NPC) إن إعداد مخطط محاسبي لقطاع المحروقات (للشركة سوناطراك) تطلب مجهود كبير نحاول أن نلخصه في التالي :

❖ **الجدول رقم (01/03) يبين أهم التغيرات على المخطط المحاسبي لقطاع المحروقات والخاص بسوناطراك (NPC)**

العدد الإجمالي لحسابات المخطط المحاسبي الوطني والمالي (PCN , NPC)	10606 حساب
عدد الحسابات الجديدة للقطاع في (NPC) التي لم تكن توجد في (PCN)	5601 حساب
عدد الحسابات الملغاة	1360 حساب
عدد الحسابات التي تم تفصيلها (أو زيادة تقسيمها)	223 حساب
عدد الحسابات الملغاة من(PCN) قبل ظهور(NPC) مثل(VF/TUGP..)	111 حساب
حسابات تم إضافتها لحاجة الشركة	1600 حساب

عدد حسابات المخطط المحاسبي الجديد للقطاع (NPC) : 10606–1360–223–111 +1600=10512

المصدر : من إعداد الباحث بناء على المخطط المحاسبي الجديد للقطاع المحروقات

ملاحظة : إن تفصيل الحسابات يعتبر سلاح ذو حدين، ففي الوقت الذي تكون فيه الحسابات تعكس الصورة الصادقة للنشاط الذي قامت به، إلا أن كثرة عدد الحسابات له جانب سلبي هو كثرة الأخطاء (خاصة في التسجيل الحسابات التي تفوق 10 أعداد مثل ما هو مبين أدناه) بالإضافة لطول القوائم المحاسبية المالية للشركة الأم، خاصة إذا علمنا أن هناك بعض الحسابات أرصدتها ضعيفة ، وهذا ما نبينه في التالي :

- أطول حساب في (PCN) قارورات الغاز المسترجعة، صيانة مواد التعبئة : 75622460.
- أطول حسابا في (NPC) نفقات ومصاريف التأمين، محل البضاعة المخزنة : 6586838010.

مع العلم ان عدد حسابات المخطط المحاسبي الوطني القديم (PCN) كانت لا تتجاوز عدد حساباته 5003.

ثانيا : جديد المخطط المحاسبي للقطاع المحروقات فيما يخص حسابات الميزانية والتسيير

ان المخطط المحاسبي الجديد (NPC) يحمل عدة تغييرات وبعض الاضافات والتعديلات في بعض الحسابات نلخصها في التالي :

- حساب (36) المخزونات المتآتية من التثبيتات المادية التي تم تفكيكها (وهذه لم تكن تسجل محاسبيا من قبل).
- كذلك المخزونات في الخارج تم تجزئتها إلى (المخزونات في الخارج أي في الجزائر وفي خارج الجزائر).
- جديد حساب المؤونات هو(ح/15) قد ضم مؤونة التفكيك والامتياز.
- حساب (ح/39) تم إضافة خسائر القيمة المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات والمخزونات في الخارج.
- التثبيتات المالية ضم حساب (27) سلفيات مقدمة للعمال الذي كان يسجل في حساب الحقوق سابقا (42).
- (حساب 73) إنتاج المؤسسة لنفسها يسجل فيه من المفروض التثبيتات التي تم إنتاجها من طرف الشركة لنفسها، ولكن في الحقيقة والممارسة العملية فهو يستعمل في الآلات البترولية الكبرى التي تم إصلاحها داخليا أو من شركات التخديم الخارجية مثل (Algesco) وهذا يتناقض مع تسمية الحساب.
- حساب اهتلاك استثنائي وهو حساب غير صحيح حسب رأيي لأنه يوجد حساب خسائر القيمة المتعلق بالتثبيتات وهو الحساب المطلوب استعماله من قبل المعايير وكذا النظام المحاسبي المالي في حالة تدهور القيمة بشكل استثنائي.
- كما تم تصحيح وتعديل التالي :

حساب التأمينات (61) فأصبح يدخل في حساب القيمة المضافة حسب النظام المحاسبي عكس ما كان عليه في السابق أي حسب المخطط الوطني المحاسبي حساب (66) ؛

وكذا بالنسبة لحساب العمولات البنكية (65) أي (المصاريف المالية) الذي كان حسب المخطط الوطني المحاسبي فأصبح يدخل في حساب القيمة المضافة حسب النظام المحاسبي في حساب (61)

- تم اعتماد حساب(65772) اهتلاك المخالف في النظام المحاسبي المالي (Dotations Aux Amort. Derogatoires) وذلك لتصحيح الفرق بين الإهتلاك الجبائي والإقتصادي ، ولكن لم يتم تفعيله في المخطط المحاسبي لقطاع المحروقات الجديد، فلم يبين كيفية التسجيل فيه.
- تم اعتماد حساب (65792) الفرق في القيمة العادلة المتعلقة بالتثبيتات المادية الموظفة (Ecart De Juste Valeur Sur Immeubles De Placement) وذلك لتصحيح الفرق بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية، ولكن لم يتم تفعيله في المخطط المحاسبي لقطاع المحروقات الجديد الذي لم يبين ما هي وكيف يتم حساب القيمة العادلة للمباني الموظفة في الجزائر.
- لم يتم فصل بين حساب الاهتلاكات وانخفاض القيمة في جدول الميزانية.
- حساب المباني الاجتماعية السابق أصبح ضمن التجهيزات الاجتماعية ! وفق النظام المحاسبي المالي.
- هناك تناقض كذلك في تسجيل القروض المقدمة من الشركة للعمال والذي كان من المفروض أن يكون (حساب القروض المقدمة في حساب المدفوعات والقروض التي تم تحصيلها في حساب التحصيلات).

ثالثا : أهم التحديات التي واجهت تطبيق النظام الحاسبي المالي في المرحلة الإنتقالية

هناك العديد من التحديات التي واجهت الشركة عند تطبيقها لنظام المحاسبي المالي نلخصها في التالي :

- صعوبة تقبل التغيير والتحول من قبل الإدارة والعمال بسبب نقص الخبرة ؛
- النقص الكبير قي الاجراءات التنفيذية وشح المعلومات (النصوص القانونية والتنظيمية) ؛
- ارتفاع تكاليف التحويل، قصيرة الأجل ؛
- إن التطبيق السليم والصحيح لهذا النظام المحاسبي سيستغرق فترة زمنية طويلة بداية من تاريخ التحول ؛
- عدم توفر الموظفين والمسيرين المدربين والاكفاء لتطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف ؛
- ارتفاع تكاليف تغيير أو تطوير نظم المعلومات المتبعة ؛
- الحاجة إلى توفر مراجعين ذوي خبرة وكفاءة لتقييم وتقويم التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي ؛
- مشكلة استخدام الحكم الشخصي في كثير من الأحيان من قبل الإدارة عند تطبيق النظام المحاسبي المالي.

4. دراسة تحليلية تقييمية للقوائم المحاسبية المالية للمديرية مع إستنتاج أثر مقاربتها بنصوص النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

لقد اعتمدنا في تحليلنا للقوائم المحاسبية المالية على نتائج مديرية الصيانة المعلنة في الميزانية وجدول النتائج، ولكي تكون الدراسة وافية، تامة وكاملة ركزنا على سنة التحول 2009 من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، حيث تم تحليل نتائج ميزانية سنة 2009 المعدة وفق المخطط الوطني وقارنا نتائجها بنتائج نفس السنة أي 2009 بعد إعادة ترتيبها وصياغتها وفق النظام المحاسبي المالي، وحاولنا استخراج الفروقات حسب حسابات الميزانية وجدول النتائج، ومن ثم حساب أثر التحول على نتائج المديرية للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014.

1.4 تحليل وتقييم لميزانية سنة الإنتقال 2009 والسنوات الخمس الموالية (2010-2014) لمديرية الصيانة

لاشك أن سنة 2009 هي السنة المحاسبية المالية التي تظهر فيها التغييرات الكبرى الأساسية، حيث أنها كانت نقطة التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، ولذلك تم الاعتماد عليها في التحليل، كما حاولنا تمديد التحليل والدراسة لتشمل نتائج ميزانية الوحدة للفترة الممتدة من 2010 إلى 2014 واستخراج نسب التباين في النتائج المتعلقة بالتغير في التثبيتات المادية للمديرية الصيانة.كما تم تحليل نتائج الميزانية والنسب المتحصل عليها وذلك لمعرفة أهم التغيرات وقياس أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المحاسبية المالية.

1.1.4 تحليل وتقييم لنتائج الدراسة المقارنة للمبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة الإنتقال والسنوات الخمس الموالية (2010-2014)

ركزنا في هذه الدراسة للميزانية على التثبيتات المادية لما لها من أهمية في دراستنا التطبيقية، ولأن هذا القسم هو المعني بتطبيق المعايير المحاسبية التي تطرقنا لها في الدراسة النظرية، وبدأنا بالمبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 لمعرفة أثر الانتقال من نظام إلى آخر، وأثرها على القوائم المحاسبية المالية، كما تعرضنا للخمس سنوات التالية لأنها مدة كافية لقياس الأثر واستخراج أهم النتائج، وذلك من خلال :

- اظهار التباين في المبلغ الخام لكل حساب من حسابات التثبيتات المادية ابتدأ من سنة التحول 2009 من المخطط الوطني الى النظام المحاسبي المالي، وتحليل ومعرفة أسبابه (هل التغيير بسبب التقييم أم لأسباب محاسبية أم...)، وتحليل أثره على نوعية القوائم المالية للمديرية.
- حساب التباين في المبلغ الخام لكل حساب من حسابات التثبيتات المادية، وذلك بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي أي من سنة 2009 الى 2014 ومن ثم حساب نسب الزيادة لمعرفة التوجهات المستقبلية للمديرية.
- وتم حساب معدل النمو السنوي للمبلغ الخام للتثبيتات وذلك لتبيان هل المديرية تستفيد من تطبيق الإهتلاك الإقتصادي في التمويل الذاتي لتجديد تثبيتاتها ؟.
- وكذا تم قياس نسبة التثبيتات المادية من مجموع الأصول لكل سنة، من أجل لفت الانتباه لضرورة تجديد وسائل الإنتاج.
- استنتاج أثر الفروق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير على نوعية القوائم المالية للمديرية.

1.1.1.4. دراسة مقارنة للمبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 والسنوات الخمس الموالية (من 2010 الى 2014) :

من خلال الجدول الموالي نحاول رصد وتتبع حركة كل حسابات التثبيتات المادية، وفيه تم التركيز على التحولات الكبرى في المرحلة الانتقالية والخمس سنوات الموالية لتمكن من تقييم النظام المحاسبي المالي.

❖ **الجدول رقم (02/03) يبين المبلغ الخام للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 والسنوات الخمس الموالية (من 2010 الى 2014)** **(المبالغ بالألف دينار)**

الحساب	البيان	من ميزانية 2009 حسب مخطط الوطني	من ميزانية 2009 حسب النظام المحاسبي المالي	التباين بين SCF -PCN 2009	الفترة المحاسبية المالية					التباين من 2009 الى 2014	نسبة التباين من 2009 الى 2014
					2010	2011	2012	2013	2014		
210	معدات النقل	204 309	204 309	0	240 647	268 995	268 995	281 559	295 618	**91 309**	**45%**
211	أراضي	4 019	4 019	0	4 019	4 019	4 019	4 019	4 019	**0.00**	**0.00**
212	تهيئة وتجهيزأراضي	5 365	5 365	0	5 365	5 365	5 365	5 365	5 365	**0.00**	**0.00**
213	المباني	292 046	292 046	0	344 010	344 010	344 010	344 010	344 010	**51 964**	**18%**
214	تجهيزات اجتماعية	140 171	140 171	0	145 821	146 685	152 633	152 750	152 482	**12 311**	**9%**
215	معدات و أدوات	513 869	513 869	0	556 420	584 941	591 767	605 326	640 036	**126 167**	**25%**
216	تجهيزات مكتب	27 994	27 994	0	29 215	34 403	35 160	38 849	40 002	**12 008**	**43%**
217	تركيبات	274 194	274 194	0	321 180	369 944	455 442	521 967	488 385	**214 191**	**78%**
218	تثبيتات مادية أخرى	71 435	71 435	0	75 740	74 315	97 413	103 696	103 422	**31 987**	**45%**
مجموع التثبيتات المادية		**1 533 402**	**1 533 402**	**0**	**1 722 417**	**1 832 677**	**1 954 804**	**2 057 541**	**2 073 339**	**539 937**	**35%**
نسبة النموالسنوي					**12%**	**6%**	**7%**	**5%**	**1%**		
التثبيتات المادية /مجموع الأصول					**26%**	**27%**	**26%**	**25%**	**22%**		

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة التحول (2009) وميزانيات الخمس سنوات لمديرية الصيانة (من 2010 الى 2014).

ان هذه البيانات مأخوذة من ميزانيات مديرية الصيانة : فالجدول السابق يضم أرصدة الحسابات لسنة التحول 2009 من المخطط الوطني المحاسبي إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي مع تبيان الفرق بين تطبيق النظامين، وكذا أرصدة حسابات الميزانية لأربع سنوات من 2010 إلى 2014 لنتمكن من معرفة مبلغ ونسبة التباين والزيادة في التثبيتات المادية من 2009 إلى 2014.

أولا : نتائج الدراسة المقارنة للمبلغ الخام الاجمالي للتثبيتات المادية الى مجموع الأصول وتحليل لنسب النمو السنوي لسنة الإنتقال 2009 والسنوات الخمس الموالية

إن نسبة مبلغ الخام الاجمالي للتثبيتات المادية/ إلى مجموع الأصول في تناقص مستمر (من **26% إلى 22%**) مما يدل:

- أن الشركة قامت في الخمس سنوات الأخيرة باقتناء مخزونات (قطع غيار لتجديد معدات نقل المحروقات وآلات الضخ ومضخات البترول) أكثر من التثبيتات، وذلك بسبب ارتفاع الطلب على البترول وارتفاع أسعاره، مما تطلب من مديرية الصيانة التحضير لتجديد المعدات المتواجدة في محطات الضخ، وبذلك أصبحت المخزونات تمثل النسبة الأكبر أي (78 %) من الأصول في ميزانية 2014، فانتقلت قيمة المخزونات من 128 526 250 4 دج سنة 2010 إلى 914.34 254 680 6 دج في 2014 أي بنسبة ارتفاع (160%). والسؤال المطروح ألا تعتبر قطع الغيار المقتناة هذه مركبات للتثبيتات والآلات البترولية بالنظر لمبلغها الهام؟.
- أن المديرية تعتمد أكثر على خبرة العنصر البشري في صيانة وتجديد العتاد البترولي.

رغم أن نسبة الزيادة في التثبيتات المادية من 2009 إلى 2014 قد شهدت ارتفاع فقد انتقل المبلغ الخام الإجمالي للتثبيتات من 402 533 1 دج إلى 339 073 2 دج أي بنسبة الثلث(35%)، الا أنه يمكن أن نعتبر هذه النسبة ضئيلة إذا أخذنا في الاعتبار :

- ✓ ارتفاع أسعار التثبيتات خاصة المقتناة بالعملة الصعبة.
- ✓ أن الشركة لم تقم بعملية بيع هامة تشمل التثبيتات غير المستعملة، واقتناء تثبيتات جديدة أو تجديد مركبات التثبيتات القديمة، وهذا ما يؤكده معدل النمو السنوي المتناقص من(**12 % إلى 1 %**).

ثانيا : تحليل لنسب التباين في المبلغ الخام للتثبيتات المادية

إذا أخذنا تفاصيل نسب الزيادة لكل حساب على حدا، نجد أن معدل الزيادة الأكبر كان يخص حساب :

1) معدات النقل التي شهدت زيادة هامة في الستة سنوات الأخيرة بين 2009 إلى 2014 بنسبة (45 %) وكان من المفروض أن يكون معدل الزيادة والتجديد أكثر لأن معدات النقل تمثل التثبيت المادي الأهم والأكثر استعمال في مديرية الصيانة بالأغواط، خاصة إذا علمنا أن التدخل السريع لفرق صيانة العتاد البترولي ترتكز وتعتمد أكثر على وجود سيارات الدفع الرباعي، وعلى الشاحنات الورشة التي تتنقل إلى موضع ومكان التدخل للقيام بأعمال التدخل والصيانة المطلوبة.

وكانت أهم تفاصيل الزيادة تكمن في ان المديرية قامت باقتناء معدات النقل التالي :

- **حساب 210 معدات النقل**

البيان	المبلغ بالدينار الجزائري
الشاحنة (القاطرة)	6دج 392 346
الشاحنة (الورشة المتنقلة)	4دج 991 009
الشاحنة (الورشة المتنقلة)	10دج 069 259

2) التركيبات شهدت زيادة بمعدل (78 %) في الستة سنوات "من 2009 إلى 2014 "، وهذه الزيادة كانت بسبب تركيب مبردات ومكيفات، وكذا بناء حظيرة للسيارات والشاحنات كما يبين الجدول أهم تفاصيل الزيادة كالتالي :

- **حساب(217) تركيبات** :

البيان	المبلغ بالدينار الجزائري
تركيب مبردات	5دج 841 026
بناء حظيرة للسيارات	47دج 479 126
تركيبات مختلفة	390دج 954 462

3) حساب (216) تجهيزات مكتب ارتفعت بنسبة (43%) وذلك راجع إلى اقتناء تجهيزات جديدة غالية الثمن.

4) حساب (217) يمثل في الغالب معدات الإعلام الآلي والتي ارتفعت بنسبة (45 %) بسبب اقتناء معدات جديدة غالية الثمن.

ثالثا : أهم النقائص المتعلقة بحسابات التثبيتات المادية

– إن الحساب (215) معدات وأدوات صناعية قد ارتفع فقط بنسبة (25 %) رغم أنها كذلك تمثل أهم الوسائل والمعدات المستعملة في عمليات الصيانة، وكان من المفروض أن تكون نسبة التجديد لهذه المعدات والأدوات

أكثر من (80 %) ذلك لأن اقتناء معدات جديدة يقلص من تكلفة التدخل أي تخفيض تكلفة الصيانة، وبالتالي تخفيض تكاليف النقل بالنسبة لبرميل النفط !.

- كذلك بالنسبة لمعدات الإعلام الآلي التي ارتفعت بنسبة (45 %) فقط، رغم أنها أصبحت من الوسائل المهمة في تسهيل العمل، واختصار الوقت بالنسبة للمؤسسة، وبالرغم من أن أسعارها تعرف انخفاض متتالي إلا أن الشركة لم تقوم بالتجديد الكلي لها !!.

2.1.1.4. إستنتاج أثر الفروق بين النظام المحاسبي والمعايير فيما يخص المبلغ الخام للتثبيتات المادية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من خلال عملية اسقاط للجانب النظري على الجانب التطبيقي أي على الجدول رقم (**02/03**) فانه يمكننا استنتاج أثر الفروق بين النظام المحاسبي والمعايير (سواء التطبيق غير السليم لنصوص النظام المحاسبي المالي أو عدم تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية التي يراها الباحث ضرورية) فيما يخص المبلغ الخام للتثبيتات المادية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية الصيانة، حيث يظهر لنا جليا انه كان من الواجب على الشركة القيام :

- بعملية تطهير لحسابات التثبيتات المادية أثناء المرحلة الانتقالية وقبل تطبيق النظام المحاسبي المالي (مثل حساب تهيئة المباني الذي كان يضم جميع عمليات التهيئة المتعلقة بالمباني والذي كان ينتظر أنه يتم تفريغه كمركبات للمباني) ؛
- باعادة تقييم التثبيتات المادية خاصة تلك التي شهدت أسعارها ارتفاع دائم كالأراضي والمباني وبعض المعدات البترولية الكبيرة ذلك لكي تكون المعلومة المالية تقترب من الواقع على الأقل ؛
- بعمليات اختبار لانخفاض القيمة وخاصة للعتاد والمعدات التي تعرف وتيرة تطور الكتروني متسارعة كالاعلام الألي وبعض الالات التي عرفة الرقمنة (مثل ألة الخراطة TOUR A COMMANDE NUMERIQUE) ؛
- بترصيد واخراج بعض التثبيتات التي لم تعد تحتاجها ولايرجى منها تحقيق تدفقات نقدية من استعمالها أو بيعها، واعادة ترتيب بعض العناصر من التثبيتات الى المخزونات أو العكس مثل المركبات المسجلة ضمن المخزونات ؛
- القيام بمراجعة الكثير من العقود السابقة خاصة التي تضم شقين الهدم وفي نفس الوقت اعادة البناء، والتي كانت تسجل كلها ضمن التثبيتات وفق المخطط الوطني لصعوبة التقيم والتسجيل مثل هذه العمليات.
- بالفصل بين العقارات الاستثمارية والتثبيتات المعدة للبيع عن باقي التثبيتات المادية لكي تكون المعلومة المعروضة في القوائم المحاسبية المالية ملاءمة.

كما يمكن تلخيص أهم التناقضات المستنتجة والمتعلقة بحسابات المباني في التالي :

- حساب (ح/ 213) مباني يضم المباني (الإدارية، الصناعية، التجارية ....)، لكن يضم أيضا الطرقات !. وفي نفس الوقت يستثني من هذا الحساب، المباني الاجتماعية !

- حساب (ح/ 214) تجهيزات اجتماعية يضم (عتاد ومعدات المطبخ، مركز التكوين، تهيئة المساكن الاجتماعية)، لكن يضم أيضا سكنات العمال بالإضافة إلى المباني الاجتماعية (المطعم وقاعة الشاي والمصحة ....) !، وحتى تهيئة الأراضي الاجتماعية !. وبذلك فمحتوى هذين الحسابين لا يتوافق مع تسميتهما. والملاحظة الأخرى أن هذا الحساب لم يقسم إلى تجهيزات اجتماعية مملوكة للمؤسسة وبالإيجار التمويلي، رغم أنها ممكنة.
- حساب مباني الخدمات الاجتماعية (ح/21402) تم تقسيمه إلى ثلاث مركبات فقط (هيكل – تجهيزات – الكتامة) ولم يتم تقسيمه إلى 4 أقسام كالباقي، ذلك لأنه تم تخصيص حساب منفصل للمركب الرابع الخاص بتهيئة المباني الاجتماعية وهو (ح/214702)، ليبقى المشكل المطروح وهو لماذا تم فصل حساب هذا المركب عن الحساب الرئيسي، هل لكونه يتطلب عمليات تهيئة كبيرة ومتكررة، أم لمحاولة التقليص من الحسابات الاجتماعية، وذلك استجابتا لمتطلبات التوجه الإقتصادي الجديد، حيث الجانب الاجتماعي ليس من أولويات الشركة.
- حساب مساكن للعمال لم يتم تجزئتها كباقي المباني إلى هيكل وكتامة وتجهيزات، واكتفى بتجزئتها الى ملك للمؤسسة وبالإيجار التمويلي، في حين أنها تتطلب تجديد وتغيير! والأغرب من ذلك أنه جعل حساب منفصل عنه هو حساب (214700) لتهيئة هذه المساكن ! مما يجعل معرفة التكلفة الحقيقية لكل مسكن أمرا مستحيلا، فكان من الأولى أن تكون التهيئة مركب من بين المركبات المكونة للحساب الأصلي. (حاليا هذا الحساب 2147 تهيئة، يعتبر مقبرة لعدة عمليات تهيئة للمباني الاجتماعية على اختلاف مدة حياتها الاقتصادية، حيث تمت عملية التهيئة على عدة مباني اجتماعية مختلفة من حيث مواد وطريقة البناء وحتى شكلها).
- أما حسابات (214700) تهيئة مساكن العمال فقد قسم هو وحساب (214702) تهيئة المباني الاجتماعية، وكذا (ح/21472) تهيئة الأراضي المباني الاجتماعية، إلى حسابين جزء ملك للمؤسسة وجزء بالإيجار التمويلي.

وهذا حسب رأيي كذلك غير واقعي (كيف يعقل أن تتم تهيئة أراضي المباني الاجتماعية بالإيجار التمويلي !).

2.1.4 تحليل وتقييم لإهتلاك التثبيتات المادية لسنة الإنتقال 2009 والسنوات الخمس الموالية (10-2014)

كنا قد تعرضنا في النقطة السابقة إلى المبلغ الخام للتثبيتات المادية، وسوف نتطرق في التالي إلى الاهتلاكات لما لها من أهمية في دراستنا التطبيقية، ولأن هذا القسم هو المعني بتطبيق المعيار المحاسبي المتعلق بالاهتلاك الإقتصادي الذي تطرقنا له في الدراسة النظرية، وبدأنا بالمبلغ الخام والإهتلاك المتراكم لسنة التحول 2009 حيث ركزنا على تحليل نتائج الاهتلاكات لسنة 2009 المعدة وفق المخطط الوطني وقارنا نتائجها بنتائج نفس السنة 2009 بعد إعادة ترتيبها

وصياغتها وفق النظام المحاسبي المالي حيث تم تطبيق الاهتلاك الإقتصادي على المركبات لأول مرة، وحاولنا استخراج الفروقات حسب حسابات الميزانية، ومن ثم حساب أثر التحول على نتائج المديرية.

ثم حاولنا تمديد التحليل والدراسة لنتائج الوحدة للفترة الممتدة من 2010 إلى 2014 لأنها مدة كافية لحساب الأثر واستخراج أهم النتائج من خلال :

- اظهار التباين في مبلغ الإهتلاك المتراكم لسنة التحول 2009 من المخطط الوطني الى النظام المحاسبي المالي وذلك لكل حساب من التثبيتات المادية، ومعرفة أسبابه، وقياس التغيرات الناتجة عن تطبيق التظام المحاسبي المالي.
- حساب التباين في مبلغ الإهتلاك المتراكم ونسبته (لكل حساب)، وذلك بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي من سنة 2009 الى 2014. بغرض معرفة التوجهات المستقبلية للمديرية، ومدى اهتلاك تثبيتاتها.
- كما تم حساب نسبة النمو السنوي لمجموع مبلغ الاهتلاكات وذلك لتبيان هل المديرية تستفيد من تطبيق الإهتلاك الإقتصادي في التمويل الذاتي لتجديد تثبيتاتها.
- وكذا قياس النسبة السنوية للاهتلاك المتراكم للتثبيتات المادية من مجموع الخام لتثبيتات، من أجل لفت الانتباه لضرورة تجديد وسائل الإنتاج.

أولا : دراسة مقارنة لإهتلاك التثبيتات المادية لسنة التحول والسنوات الخمس الموالية (من 2010 الى 2014) : من خلال الجدول الموالي نحاول رصد وتتبع حركة إهتلاك كل حسابات التثبيتات المادية، وفيه تم التركيز على التحولات الكبرى في المرحلة الإنتقالية والخمس سنوات الموالية لتمكن من تقييم النظام المحاسبي المالي.

❖ **الجدول رقم (03/03) يبين التباين في مبلغ الإهتلاك المتراكم للتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 والسنوات الخمس الموالية (من 2010 الى 2014) (المبلغ بالألف دينار)**

الحساب	البيان	من ميزانية 2009 حسب المخطط الوطني	من ميزانية 2009 حسب النظام المحاسبي المالي	التباين بين- SCF PCN 2009	الفترة المحاسبية المالية					التباين من 2009 الى 2014	نسبة الإهتلاك المتراكم من الخام
					2010	2011	2012	2013	2014		
210	معدات النقل	158 898	158 898	0	195 882	234 561	266 375	271 215	283 773	**124 875**	**96%**
211	أراضي									**0.00**	**0%**
212	تهيئة وتجهيزأراضي	5 365	5 365	0	5 365	5 365	5 366	5 365	5 365	**0.00**	**0%**
213	المباني	217 683	188 201	29 482	197 147	206 566	215 969	225 206	234 399	**46 198**	**68%**
214	تجهيزات اجتماعية	124 969	123 357	1 612	125 497	128 126	130 716	132 881	134 915	**11 558**	**88%**
215	معدات و أدوات	377 140	377 140	0	431 852	481 673	523 440	553 066	583 641	**206 501**	**91%**
216	تجهيزات مكتب	16 632	16 632	0	18 598	22 864	25 014	26 491	28 533	**11 901**	**71%**
217	تركيبات	152 456	173 147	-20 691	193 432	235 692	301 590	342 138	370 835	**197 688**	**76%**
218	تثبيتات مادية أخرى	59 079	59 079		63 093	65 329	84 424	90 516	94 583	**35 504**	**91%**
مجموع التثبيتات المادية		1 112 222	1 101 819	10 403	1 230 866	1 380 176	1 552 894	1 646 878	1 736 044	**634 225**	**84%**
التباين من سنة لاخرى			10 403		129 047	149 310	172 718	93 984	89 166		
نسبة النمو السنوي					**%12**	**12%**	**12%**	**6%**	**0.05%**		
نسبة الاهتلاك المتراكم من الخام			**64%**		**%71**	**%75**	**%79**	**%80**	**%84**		

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة التحول (2009) وميزانيات السنوات الخمس الموالية لمديرية الصيانة من (2010 الى 2014).

هذه بيانات مأخوذة من جدول الميزانية لمديرية الصيانة : فالجدول السابق يضم أرصدة الحسابات المتعلقة بالاهتلاكات لسنة التحول 2009 من المخطط الوطني المحاسبي إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي مع تبيان الفرق بين تطبيق النظامين، وكذا أرصدة حسابات الاهتلاكات الميزانية لأربع سنوات من 2010 إلى 2014 لنتمكن من معرفة مبلغ ونسبة التباين والنمو والزيادة في التثبيتات المادية من 2009 إلى 2014.

ثانيا : تقييم لنتائج الدراسة المقارنة للإهتلاك المتراكم للتثبيتات المادية وتحليل لنسب النمو السنوي لسنة التحول والسنوات الخمس الموالية (2010-2014)

إن نسبة التراكم السنوي للاهتلاكات شهدت نسبة تزايد ثابتة (12%) لمدة 3 سنوات أي من 2010 حتى 2012 ، حيث تم في هذه الفترة اقتناء بعض التثبيتات الجديدة وخاصة :

ح/210 معدات النقل بزيادة في الاهتلاكات قدرها 493 70 ألف دينار ؛

ح/215 معدات وأدوات بزيادة في الاهتلاكات قدرها 588 91 ألف دينار ؛

ح/217 تركيبات بزيادة في الاهتلاكات قدرها 158 108 ألف دينار ؛

ولكن هذه النسبة أي نسبة النمو السنوي للاهتلاكات قد شهدت انخفاض حاد في السنتين الأخيرتين 2013-2014 أي بنسبة(6 %) و(0.05 %) على التوالي.

- ان الانخفاض في نسبة النمو السنوي للاهتلاكات في السنتين الأخيرتين 2013-2014 مرده الأساسي إلى أن معظم التثبيتات مهتلكة كليا، أي بنسبة (100%)، رغم أنه تمت عمليات اقتناء لتثبيتات أقل أهمية ونذكر منها:

  ح/210 معدات النقل بزيادة في الاهتلاكات قدرها 558 12 ألف دينار ؛

  ح/ 215 معدات وأدوات بزيادة في الاهتلاكات قدرها 575 30 ألف دينار ؛

  ح/217 تركيبات بزيادة في الاهتلاكات قدرها 697 28 ألف دينار.

  وهذا كله راجع إلى أن :

- نسبة اهتلاك معدات النقل مرتفعة (50 %) أي كل سنتين، وخاصة تلك المتعلقة بالشاحنة الورشة.
- نسبة اهتلاك التهييئات والتركيبات (معدل الإهتلاك 25%)، أي كل أربع سنوات.

1.2.1.4 تقييم ومقاربة الإهتلاك المتراكم للإهتلاك الإقتصادي مع تحليل نسب التباين في المبلغ الخام

ان التحليل المعمق يستوجب منا التركيز على الإهتلاك المتراكم للتثبيتات المادية، لما له من أهمية في توضيح سياسة المديرية فيما يخص تجديد تثبيتاتها وكذا توجهاتها المستقبلية وهذا ما أردنا توضيحه في الجدول التالي :

❖ **الجدول** رقم (04/03) **يبين نسبة مجموع مبلغ كل حساب من المبلغ الإجمالي للتثبيتات المادية، وكذا نسبة إهتلاكه المتراكم حتى نهاية سنة 2014 :**

الحساب	البيان	نسبة المبلغ الإجمالي الخام لكل حساب (التثبيتات المادية) من المبلغ الإجمالي الخام الكلي للتثبيتات المادية	نسبة الإهتلاك المتراكم لكل حساب من المبلغ الإجمالي الخام لكل حساب من ح / التثبيتات المادية (حسب الحساب)
210	معدات النقل	%14	%96
211	أراضي	%0.19	%0
212	تهيئة وتجهيز الأراضي	%0.26	%100
213	المباني	%16.59	%68
214	تجهيزات اجتماعية	%7.35	%88
215	معدات و أدوات	%30.87	%91
216	تجهيزات مكتب	%1.93	%71
217	تركيبات	%23.56	%76
218	تثبيتات مادية أخرى	%4.99	%91
مجموع التثبيتات المادية		**%100**	**%84**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى سنة 2014.

أهم الإستنتاجات المتعلقة بالإهتلاك المتراكم للتثبيتات المادية

- رغم أن نسبة معدات النقل من إجمالي التثبيتات المادية هي (14 %) وهي نسبة ضئيلة. إلا أنها تمثل أهم الوسائل في عمليات التدخل السريع لصيانة العتاد البترولي، وخاصة في حالة انفجار الأنابيب الناقلة للغاز أو البترول (حادث طبيعي أو تخريبي) علما أن تكلفة الطاقة المهدرة (البترول أو الغاز) مرتفعة وغالية جدا، مما يتطلب ويفرض على وحدة الصيانة تجديدها المتواصل لعتاد النقل، وخاصة إذا علمنا أن معدل الإهتلاك يساوي (50 %) أي تجديدها كل سنتين على الأقل.
- إن قيمة ومبلغ الأراضي 00 000 019 4 دج لا يعكس القيمة السوقية العادلة لها، وبالتالي نستطيع القول أن القوائم المالية للمؤسسة لا تعكس الصورة الحقيقية، ذلك لأن الأراضي لم يتم إعادة تقييمها منذ اقتنائها في 1972/04/30 ، ولم تقم مؤسسة سوناطراك بعملية إعادة التقييم حتى في 2010 سنة التحول لتطبيق النظام المحاسبي المالي، علما أن مساحة المديرية تفوق 8 هكتارات إلا أن مبلغها لا يمثل إلا (0.19 %) من المبلغ الإجمالي للتثبيتات المادية وهذا غير واقعي.
- أن المبلغ الإجمالي للمباني لا يمثل إلا نسبة (16.59 %) من إجمالي التثبيتات المادية فقيمتها لا تعكس الصورة الحقيقية ذلك لأن :
- جل المباني قديمة قيمتها (تكلفة انجازها) منخفضة رغم عملية إعادة التقييم والتي كانت آخرها منذ 1996 ؛

- أن معظم المباني تم تجزئتها إلى مركبات وتم مراجعة نسبة اهتلاكها وعمرها الإقتصادي الذي ارتفع من 20 سنة إلى 40 سنة (وهذا لمعظم المركبات خاصة منها الأساسية كالهيكل)؛
- ونتيجة لذلك فان نسبة اهتلاك المباني الإجمالية لا تتجاوز(% 68) ؛
- أن حساب المعدات والأدوات يمثل الحساب الرئيسي والأساسي بالنظر للنشاط الأساسي للوحدة، إلا أن قيمتها لا تمثل إلا (30.87 %) فقط من المبلغ الإجمالي للتثبيتات المادية، بالرغم من أن معدل اهتلاكها (25%)، أي يمكن تجديد هذه المعدات كل أربع سنوات إلا أنها مهتلكة كليا تقريبا أي بنسبة (91 %).

2.2.1.4 تحليل وتقييم لنتائج الدراسة المقارنة بين الإهتلاك المتراكم والإهتلاك الإقتصادي ونسب التباين في المبلغ الخام

ان الاهتلاكات من أهم التحفيزات الحكومية الممنوحة للمؤسسات الاقتصادية لتشجيعهم على الاستثمار وتجديده، وهو من القواعد الأساسية التي يبني عليها التمويل الذاتي بغية تجديد التثبيتات (فالتمويل الذاتي يتولد من العمليات الجارية دون اللجوء الى المصادر الخارجية، والذي من أهم مكوناته الاهتلاكات والمؤونات وكذا الارباح المحتجزة)[1]. إلا أننا نستطيع القول أن وحدة الصيانة بالأغواط لم تستغل هذه الفرصة كما ينبغي، وهذا ما يثبته الجدول التالي :

❖ **الجدول رقم (05/03) يبين نسبة التباين في المبلغ الخام للتثبيتات المادية من سنة 2009 حتى 2014 وكذا نسبة الإهتلاك المتراكم من المبلغ الخام لتثبيتات المادية**

الحساب	البيان	نسبة التباين في المبلغ الخام من 2009 الى 2014.	نسبة الاهتلاك المتراكم من الخام حتى 2014	معدل الاهتلاك المطبقة من الشركة
210	معدات النقل	%45	%96	%50
211	أراضى	%0	%0	%0
212	تهيئة و تجهيز أراضى	%0.00	%100	%15
213	المباني	%18	%68	حسب التجزئة إلى مركبات
214	تجهيزات اجتماعية	%9	%88	حسب التجزئة إلى مركبات
215	معدات و أدوات	%25	%91	%25
216	تجهيزات مكتب	%43	%71	%10%
217	تركيبات	%78	%76	20% و 10%
218	تثبيتات مادية أخرى	%45	%91	25% و 10%
مجموع التثبيتات المادية		**%35**	**%84**	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة التحول2009 وميزانيات السنوات الخمس من سنة 2010 الى 2014.

من خلال الجدول يظهر جليا ان المديرية لا تطبق الإهتلاك الإقتصادي كما جاء في النظام المحاسبي المالي، التثبيتات المادية مهتلكة بنسبة (84 %) وهذه النسبة كبيرة، فكان من المفروض ان لا تفوق نسبة الإهتلاك المتراكم ثلاثة أرباع

[1] احمد بوراس، تمويل المنشات الاقتصادية، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة،2008 ص 28.

المبلغ الخام كحد أقصى (ما عدى ح/المباني في حالة انتهاء المشروع أو الهدم)، فمثلا اذا كان معدل اهتلاك معدات النقل المطبقة هو (50 %) فكان من المفروض ان تكون نسبة الإهتلاك المتراكم (50 %) وليس (96 %).

ان نسبة الإهتلاك المتراكم لكل حساب من مجموعه الخام تفوق (70%) وهذه ليس في صالح المديرية، مما يأكد أنها لا تستفيد من تسجيل الاهتلاكات ومن إعفاءاتها الضريبية في تمويل عملية شراء تثبيتات جديدة أي أنها (لا تستفيد من التمويل الذاتي). وهذا ما يبينه الجدول السابق، فإذا كان معدل الإهتلاك المطبقة على المعدات والأدوات هو (25 %) فإننا نستطيع القول أن المديرية تستطيع تجديد الربع أي (25 %) من المعدات والأدوات كل سنة، ولنضرب مثال لتوضيح ذلك :

حساب (210) معدات النقل مهتلك بنسبة (96 %) أي تقريبا كليا، إلا أن معدل الإهتلاك المطبقة هي (50 %) (ذلك لأن موقع المديرية في الصحراء الجزائرية) فمن المفروض أنها تستطيع تجديد معداتها كل سنتين (2 x 50%) أو تجديد نصف معداتها كل سنة وذلك الأفضل كما يبين الجدول أسفله.

مثلا : تملك الشركة سيارتين تم اقتناؤهم في 2012 بمبلغ 200 دج للسيارة ويكون جدول الاهتلاكات إذا كان معدل الإهتلاك (50%) كالتالي :

البيان	المبلغ الخام	إهتلاك سنة 2012	إهتلاك سنة 2013
السيارة أ	200 دج	100 دج	100 دج
السيارة ب	200 دج	100 دج	100 دج
المجموع	**400 دج**	**200 دج**	**200 دج**

من الجدول السابق نستطيع القول أن الشركة تستطيع إقتناء سيارة جديدة كل سنة بمبلغ 200 دج.

3.2.1.4 إستنتاج أثر الفروق بين النظام المحاسبي والمعايير فيما يخص إهتلاك التثبيتات المادية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من خلال عملية اسقاط للجانب النظري على الجانب التطبيقي أي على الجداول السابقه فانه يمكننا استنتاج أثر الفروق (بين النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية) فيما يخص الاهتلاكات على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية الصيانة، حيث يظهر لنا جليا أنه كان من الواجب على الشركة القيام ب :

- تكوين مجموعة من الخبراء تضم محاسبين وتقنيين (مستعملي الآلات) وخبراء ومهندسين تسند لهم مهمة تحديد العمر الانتاجي الفعلي ونسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل تثبيت، حتى تكون الاهتلاكات تعكس حجم التدفقات النقدية المستقبلية ؛
- اختبار انخفاض القيمة لكل التثبيتات والتركيز خاصة على التثبيتات ذات القيمة المعتبرة (لم تسجل المديرية أي انخفاض للقيمة منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي أي طيلة الخمس سنوات (2010-2014) ؛
- الاستفادة من التمويل الذاتي في تحديد التثبيتات؛

- بترصيد واخراج بعض التثبيتات التي لم تعد تحتاجها ولايرجى منها تحقيق تدفقات نقدية من استعمالها أو بيعها، واعادة ترتيب بعض العناصر من التثبيتات الى المخزونات أو العكس مثل المركبات المسجلة ضمن المخزونات ؛
- بالفصل بين العقارات الاستثمارية والتثبيتات المعدة للبيع عن باقي التثبيتات التثبيتات المادية لكي تكون المعلومة المعروضة في القوائم المحاسبية المالية ملاءمة.

3.1.4. قياس أثر التغييرات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات المادية لسنة التحول 2009 من (PCN) إلى (SCF) على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

كنا قد تعرضنا في النقاط السابقة الى تحليل أهم التغيرات التي طرأت على مبالغ حسابات التثبيتات المادية في المرحلة الانتقالية والخمس سنوات التي تلتها، وسوف نتطرق في التالي الى التغيرات التي مست الحسابات المحاسبية.

حيث أنه تطبيقا لنصوص النظام المحاسبي المالي وخاصة المتعلقة بتجزئة التثبيتات المادية إلى مركبات، وتطبيقا للاهتلاك الإقتصادي، تم في سنة التحول من المخطط الوطني إلى النظام المحاسبي المالي إلغاء الإهتلاك المتراكم للسنوات السابقة للتثبيتات المعنية وتسجيل بدله الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب على حدا، وبما أن هذه التغييرات مبالغها هامة، وتطبيقا للمعيار الدولي(IAS 8) فانه تم استعمال حساب رأس المال وبالضبط حساب (11) الترحيل من جديد.

أولا : التسجيل المحاسبي في الحساب (11) الترحيل من جديد لسنة التحول 2009

نحاول أن نركز في هذا على التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالتثبيتات المادية فقط لأنها من صلب موضوعنا والتي كانت : إلغاء الإهتلاك المتراكم للحساب (68) حسب المخطط الوطني المحاسبي (PCN) بجعله في الطرف الدائن مع الحساب (11) الترحيل من جديد في الطرف المدين، وهذا لالغاء الإهتلاك المتراكم القديم (قبل عملية التحويل)، ثم تسجيل الإهتلاك المتراكم بطريقة المركبات حسب (SCF) في الطرف المدين وجعل الحساب (11) الترحيل من جديد في الطرف الدائن.

ولتبيان أثر هذه العمليات على القوائم المحاسبية المالية للمديرية الصيانة سوف نقتصر على تتبع حركة ورصيد الحساب (11) الترحيل من جديد فقط (ذلك لان الحساب الوسيط هو الحساب 28، لم نشأ اظهاره في كل عملية لانه لا يهمنا في هذا التحليل) من خلال دفتر اليومية كما هو موضح في الجدول الموالي.

❖ **الجدول رقم (06/03) يبين أهم التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالحساب (11) الترحيل من جديد لسنة التحول 2009**

الحساب	البيان	المبلغ بالالف دج	
		المدين	الدائن
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم بطريقة المركبات ح/ 28130000	118 369	~~118 369~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 292400	~~133 377~~	133 377
	انخفاض معدل الاهتلاك المباني الصناعية من 5 % إلى 2.5 %أي زيادة مدة الحياة الاقتصادية للمباني من 20سنة إلى 40 سنة. وتم توزيع المبلغ الخام على المركبات كالتالي الهيكل 60% – الكتامة 15% - التجهيزات 20% - التهيئة و التركيب 5%.		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم بطريقة المركبات ح/ 281301900	42 725	~~42 725~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 2924019	~~48 315~~	48 315
	انخفاض معدل الاهتلاك المباني الإدارية و التجارية من 5 % إلى 2.5% اي زيادة مدة الحياة الاقتصادية للمباني من 20سنة إلى 40 سنة. وتم توزيع المبلغ الخام على المركبات كالتالي الهيكل 45% – الكتامة 15% - التجهيزات 20% - التهيئة و التركيب 20 %.		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم بطريقة المركبات ح/ 28130200	11 574	~~11 574~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 292402	~~11 973~~	11 973
	انخفاض معدل الاهتلاك المباني الورشة من 5 % إلى 2.5% أي زيادة مدة الحياة الاقتصادية للمباني من 20سنة إلى 40 سنة. وتم توزيع المبلغ الخام على المركبات كالتالي الهيكل 60% – الكتامة 15% - التجهيزات 20% - التهيئة و التركيب 5 %.		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم بطريقة المركبات ح/ 28131000	11 435	~~11 435~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 2924100	~~19 919~~	19 919
	انخفاض معدل الاهتلاك المباني الورشة من 5 % إلى 2.5% أي زيادة مدة الحياة الاقتصادية للمباني من 20سنة إلى 40 سنة. وتم توزيع المبلغ الخام على المركبات كالتالي الهيكل 60% – الكتامة 15% - التجهيزات 20% - التهيئة و التركيب 5 %.		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم بطريقة المركبات 28140200	24 762	~~24 762~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب 292502	~~27 368~~	27 368
	انخفاض معدل الاهتلاك المباني الاجتماعية من 5 % الى 2.5% اي زيادة مدة الحياة الاقتصادية للمباني من 20سنة الى 40 سنة. وتم توزيع المبلغ الخام على المركبات كالتالي الهيكل 56% – الكتامة 19% - التجهيزات 25% .		

111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم تغيير نسبة الاهتلاك ح/ 28142100	523	~~523~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 2925210	~~497~~	497
	تغيير معدل الاهتلاك حساب المعدات والتجهيزات في الجزائر من 10 الى 33 حسب قانون المحروقات 2005.		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم تغيير نسبة الاهتلاك ح/ 2814700	7 449	~~7 449~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 2925700	~~7069~~	7069
	تغيير معدل الاهتلاك حساب تهيئة المساكن العمال من (10%) الى (15%) حسب قانون المحروقات 2005 .		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم تغيير نسبة الاهتلاك ح/ 28140201	1 762	~~1 762~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 29257021	~~1 175~~	1 175
	تغيير معدل الاهتلاك حساب تهيئة المطعم من (10%) الى (15%) حسب قانون المحروقات 2005 .		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم تغيير نسبة الاهتلاك ح/ 2817000	30 744	~~30 744~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 2924700	~~20 496~~	20 496
	تغيير معدل الاهتلاك حساب تركيبات في الجزائر من (10%) الى (15%) حسب قانون المحروقات 2005 .		
111 ⟵ 28	تسجيل الاهتلاك المتراكم تغيير نسبة الاهتلاك ح/ 28171009	32 424	~~32 424~~
28 ⟵ 111	إلغاء الاهتلاك المتراكم للحساب ح/ 29247109	~~21 982~~	21 982
	تغيير معدل الاهتلاك حساب تركيبات أخرى في الجزائر من (10%) إلى 20% حسب قانون المحروقات 2005 .		
	المجموع	**281 767**	**292 171**
	الرصيد	**10 403 الف دج**	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2009.

ثانيا : أهم التغيرات المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للمرحلة الإنتقالية

يمكن تلخيص الجدول السابق لتبين الفرق في الإهتلاك المتراكم لسنة التحول 2009 مجمع كالتالي :

1) التعديل المحاسبي حسب الحساب الرئيسي

نستعرض ملخص لأهم العمليات المحاسبية والتي كان لها الأثر البالغ على تغيير الإهتلاك المتراكم لبعض الحسابات التي طبق فيها الإهتلاك الاقتصادي، ونلخصها في التالي :

❖ **الجدول رقم (07/03) يبين الفرق في الإهتلاك المتراكم بين المخطط الوطني المحاسبي (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) لسنة التحول 2009 مجمع حسب الحساب الرئيسي (المبلغ بالدينار الجزائري)**

الحساب	البيان	الإهتلاك المتراكم في 2009-12-31 حسب المخطط الوطني المحاسبي	الإهتلاك المتراكم في 2009-12- 31 حسب النظام المحاسبي المالي	الفرق في الإهتلاك المتراكم بين SCF – PCN لسنة التحول 2009
213	المباني	217 682 976.61	188 201 440.57	29 481 536.04
214	تجهيزات اجتماعية	124 968 826.07	123 356 634.91	1 612 191.16
217	تركيبات	152 456 033.98	173 146 684.77	-20 690 650.79
التباين بين(SCF - PCN) لسنة التحول 2009				10 403 076.41

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية مديرية الصيانة لسنة التحول 2009

2) تعديل بعض معدلات الإهتلاك حسب قانون المحروقات (05-07)

رغم ان قانون المحروقات (05-07) الصادر في 2005/04/28 في الجريدة الرسمية رقم 50 بتاريخ 19-07-2005 والذي أقر بموجبه تغيير معدلات الإهتلاك بعض التثبيتات، الا أن مديرية الصيانة لم تطبق هذا التعديل حتى سنة التحول للنظام المحاسبي المالي 2010 وهذه التعديلات كانت كما يوضح الجدول التالي :

الحساب	**البيان**	رصيد الحساب	
		المدين	الدائن
28142100	تغيير معدل إهتلاك تجهيزات اجتماعية في الجزائر من 10 % الى 33%	25 385 .64	
28147000	تغيير معدل إهتلاك تهيئة سكنات العمال - من 10 % الى 15 %	380 279.23	
281470201	تغيير معدل إهتلاك تهيئة المطعم - من 10 % الى 15 %	587 579.55	
2817000	تغيير معدل إهتلاك تركيبات في الجزائر - من 10 % الى 15 %	10 248 083.31	
28171009	تغيير معدل إهتلاك تركيبات عامة اخرى في الجزائر من 10 % الى20 %	10 442 567.48	
	المجموع	21 683 895 .21 دج	0.00

ثالثا : أهم أسباب الإنخفاض في الإهتلاك المتراكم في المرحلة الإنتقالية

ان من أهم أسباب الانخفاض في الإهتلاك المتراكم الاجمالي ب 10 403 076.41 دج تعود إلى :

- تطبيق الإهتلاك الاقتصادي عوض عن الإهتلاك الجبائي ؛
- استرجاع من اهتلاك السنوات السابقة لسنة التحول 2009 من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، حيث تم تجزئة المباني إلى مركبات (الهيكل والكتامة ،التجهيزات، التهيئة والتركيب)، وتم خفض معدل اهتلاك المباني من(5%) إلى (2.5%) أي ما قيمته 29 481 536.04 دج فانتقلت مدة حياة المباني وخاصة المركب الأساسي (الهيكل) من 20 إلى 40 سنة ؛
- نفس الملاحظة بالنسبة للتجهيزات الاجتماعية التي تم استرجاع من اهتلاك السنوات السابقة ب 1 612 191,16دج.
- وعلى العكس من ذلك بالنسبة للتركيبات، فلقد تم تسجيل اهتلاك إضافي ب 20 690 650,79 دج، وذلك راجع إلى زيادة معدل الإهتلاك (10 %) إلى (15%) تطبيقا لقانون المحروقات لسنة 2005.

4.1.4 دراسة تحليلية نقدية لمركبات المباني والطرق وإهتلاكها ومقارنتها بالمعايير المحاسبية الدولية

سنتطرق الى أهم حساب من حسابات التثبيتات والذي كان له أثر الأكبر على القوائم المالية، وذلك لأنه لأول مرة يطبق مبدأ تجزئة المباني والطرق إلى مركبات وفق النظام المحاسبي المالي ؛ وانه تم تطبيق الإهتلاك الاقتصادي عليها.

ففي هذه الدراسة التحليلية المقارنة تم التركيز على قياس أثر تجزئة المباني والطرق على نتائج المديرية للاسباب التالية :

- معرفة ما مدى التناسق بين شكل وطريقة البناء مع تفاصيل مركباته ؛
- التأكد من موضوعية تقييم مركباته أو تجزئة مبلغه الخام الاجمالي على مركباته ؛
- التثبت من أن معدلات اهتلاك مركباته تعكس الحقيقة الاقتصادية.

وكل ذلك من خلال مقارنة نتائج تطبيق الإهتلاك الاقتصادي بالنتائج التي كان من المفروض الحصول عليها في حالة استمرار وحدة الصيانة بالاغواط في تطبيق الإهتلاك الجبائي الذي كان مطبق وفق المخطط الوطني المحاسبي. وتم اختيار سنة 2014 كأساس للمقارنة بين الطريقتين (الإهتلاك الاقتصادي و الإهتلاك الجبائي) وسوف نبدأ بحساب (ح/ 213) المباني والذي يضم كل المباني (الإدارية، الصناعية، التجارية....)، ما عدى المباني الاجتماعية؛ بالإضافة إلى الطرقات.

1.4.1.4. الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي للمباني الصناعية ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية :

نحاول من خلال هذا التحليل التركيز على حساب المباني الصناعية (ورشة الميكانيك، وورشة الكهرباء) وأهم التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهل هي فعلا حلا للمشاكل التي كانت تعاني منها الوحدة قبل تطبيقه، ثم نحاول مقاربته بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية واستنتاج الفروق وقياس أثرها على نوعية القوائم :

- **ورشة الميكانيك (ح/ 213000 مباني صناعية)** (Batiments Industriels)

تاريخ البناء 1981/01/01 (Bloc Atelier Mecanique En Charpente Metallique Compenant Atelier Reparation Turbine Atelier) :



❖ **الجدول رقم (08/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الإقتصادي والإهتلاك الجبائي للمباني الصناعية ورشة الميكانيك.** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
						نسبة الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	
الهيكل	60%	12366	40 = 2.5 % سنة	10511	1855				
الكتامة	15%	3091	15 = 6.67% سنة	3091	0.00				
التجهيزات	20%	4122	10 = 10 % سنوات	4122	0.00				
التهيئة و التركيب	5%	1030	15 = 6.67 % سنة	1030	0.00				
المجموع	100%	20609		18754	1855	5%	20609	0.00	1855

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

- **ورشة الكهرباء** تاريخ البناء 1983/01/01 (Bloc Atelier Service Instrumentation Electricite)



❖ **الجدول رقم (09/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الإقتصادي والإهتلاك الجبائي للمباني الصناعية ورشة الكهرباء.** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	الإهتلاك الإقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الاهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			
الهيكل	60%	4575	40 سنة =2.5 %	3660	915				
الكتامة	15%	1144	15 سنة = 6.67%	1144	0.00				
التجهيزات	20%	1525	10 سنوات =10 %	1525	0.00				
التهيئة و التركيب	5%	381	15 سنة = 6.67 %	381	0.00				
المجموع	100%	7625		6710	915	5%	7625	0.00	915

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

أولا : التعريف بالمبنى الصناعية

تعرف المباني الصناعية حسب سوناطراك على أنها المباني التي تجرى فيها عملية الإنتاج والتحويل، الدراسة والبحث [1]

"Bâtiment ou s'effectuent opération de production transformation manutention étude et recherche"

من خلال الصورتين السابقتين ورقم الحساب يتبين لنا أن :

- **الورشة الأولى** هي ورشة صناعية ويتم فيها صيانة وإصلاح الجانب والقسم الميكانيكي للآلات والمعدات البترولية وهي تضم ثلاثة مصالح :

1) **مصلحة التصنيع** " الإنتاج والتجديد" : حيث يتم فيها تجديد بعض الأجزاء من الآلات البترولية، وكذلك تصميم وإنتاج بعض قطع الغيار الهامة التي تحتاجها.

2) **مصلحة الميكانيك الصناعية** "المراجعة العامة" : وهي تضم أكثر من (80) عامل : مهندسين وأعوان تحكم وأعوان منفذين مقسمين إلى مجموعات وفرق لتدخل خارج المديرية أي في الوحدات والمحطات البترولية، وذلك لمراجعة وصيانة وإصلاح الآلات والمعدات البترولية التي تتعرض إلى أعطال، وكذا تلك الآلات التي وجب مراجعتها وفق البرنامج الزمني المسطر لصيانتها "ساعات العمل القصوى" حيث تقوم كل فرقة بمراجعة الأجزاء الميكانيكية للآلات البترولية، ويتم تغيير قطع الغيار غير الصالحة أو تلك التي تتطلب تغيير وفق البرنامج الزمني.

3) **مصلحة ورشة الميكانيك** " مراجعة داخل الورشة ": حيث تتم مراجعة الأجزاء الميكانيكية للآلات البترولية داخل ورشات المديرية ويتم تغيير قطع الغيار غير الصالحة أو تلك التي تتطلب تغيير وفق البرنامج الزمني.

- **الورشة الثانية** هي ورشة الكهرباء ويتم فيها صيانة وإصلاح الجانب والقسم الكهربائي للآلات والمعدات البترولية وهي تضم ثلاثة مصالح :

1) **مصلحة الكهرباء** : حيث يتم فيها تجديد بعض الأجزاء الكهربائية، والقيام بعملية المراجعة وصيانة وإصلاح كهرباء الآلات والمعدات البترولية التي تتعرض لأعطال وكذا تلك الآلات التي وجب مراجعتها وفق البرنامج الزمني المسطر لصيانتها " ساعات عمل الآلات والمضخات ".

2) **مصلحة الإلكتروتقني** : حيث يتم فيها القيام بعملية المراجعة وتجديد وصيانة وإصلاح الأجزاء الإلكتروتقنية من الآلات والمعدات البترولية التي تتعرض لأعطال، و كذا تلك الآلات التي وجب مراجعتها وفق البرنامج الزمني المسطر لصيانتها " ساعات عمل الآلات والمضخات ".

[1] Manual de comptabilite general sonatrach , 16mars2010

3) **مصلحة الآليات الضبط والصمامات** : حيث يتم فيها تجديد بعض الأجزاء من صمامات الآلات ومضخات المعدات البترولية، والقيام بعملية المراجعة وصيانة وإصلاح لها وفق البرنامج الزمني المسبق لصيانتها.

ثانيا : الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بأثر الفرق بين شكل وطريقتي إهتلاك مركبات المباني الصناعية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من أهم أثار الفرق التي نستنتجها من الجداول السابقة نلخصها في التالي :

رغم ان البنايات السابقة مهتلكة تقريبا كليا، وذلك بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، الا انها (المباني) لا تزال مستغلة !

أن تكلفة ورشة الميكانيك الأولى رغم أنه تم إنشاؤها في 1981 قبل الثانية بسنتين إلا أن تكلفتها 609 20 ألف دج أكبر بالضعف من تكلفة الورشة الثانية أي ورشة الكهرباء التي تم انجازها في 1983 بتكلفة 625 7 ألف دج والتي مساحتها أكبر!، كما تجدر الاشارة إلى أن تكلفة كل منهما لا تعكس القيمة الحالية للمبنيين رغم أن المديرية قامت بعملية إعادة التقييم في سنة 1996.

ان المعاينة الميدانية وحتى الملاحظ للصور والجداول السابقة يستنتج مجموعة من المفارقات نلخصها في التالي :

- رغم أن المواد المستعملة وطريقة البناء غير متطابقة بين الورشتين، إلا أن نسب التجزئة وكذا عدد مركبات هذه البنايات متطابقة، وهذا غير مقبول وليس منطقي لأن :
- انخفاض معدل الإهتلاك المباني الصناعية من (5%) وفق المخطط الوطني المحاسبي إلى (2.5%) عند تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2009 أي زيادة مدة حياة المباني الصناعية من 20 سنة إلى 40 سنة، أدى إلى انخفاض في الإهتلاك المتراكم الذي سجل في حساب رأس المال "11 الترحيل من جديد". ولكن المفارقة أنه بالرغم من مراجعة مدة حياة المباني إلا أن كل هذا لا يعكس الصورة الحقيقية والواقعية لهذه المباني، لأنها ممكن أن تعمر إلى أكثر من 40 سنة أخرى، ولأن الوحيد المخول له معرفة العمر الاقتصادي لهذه المباني هو الخبير العقاري أو مهندسي البناء، بل أكثر من ذلك أن المديرية العامة للشركة الأم جعلت العمر الاقتصادي المفروض على الوحدات تطبيقه هو 40 سنة لكل المباني الصناعية دون استثناء ولا حتى معاينة لها، لمعرفة تفاصيل عن مواد البناء التي تم استعمالها في البناء، مما يجعل التجزئة عملية شكلية
- من غير المقبول أن تتم عملية التجزئة الى مركبات على المستوى المركزي للمديرية العامة سوناطراك دون استشارة للمديريات الفرعية والوحدات الإنتاجية، والملاحظ أن معدلات التجزئة موحدة لكل المباني مهما كان شكلها ! (ان توحيد نسبة اهتلاك المباني الصناعية في الميزانية يسهل عملية المراقبة ومراجعة الحسابات فقط).

- ان التجزئة المعتمدة من الشركة الأم كانت كالتالي (الهيكل 2.5% =40 سنة، الكتامة 6.67 % = 15 سنة، التجهيزات 10%= 10 سنوات، التهيئة والتركيب6.67 % =15 سنة) ولكن هذه التجزئة ليست واقعية ولا تعكس الحقيقة الاقتصادية، لأنها من المفروض أن تكون مخطط لها، فحسب هذه التجزئة يتم تغيير الكتامة كل 15 سنة، والتجهيزات كل 10 سنوات، والتهيئة والتركيبات كل 15 سنة، إلا أنه لم يتم تغيير أي من هذه المركبات السابقة وهذا ما تؤكده صافي القيمة المحاسبية المتبقية لكل المركبات ما عدى المركب الأساسي أي الهيكل كما يظهره الجدول السابق، مما يجبرنا على طرح السؤال التالي :
- ما الفائدة من التجزئة إذا لم يتم الاستفادة منها في تحديد المركبات حسب مدة الحياة الاقتصادية المطبقة، والاستفادة من تسجيل الاهتلاكات في عملية التمويل الذاتي ؟.
- الملاحظة الأخرى الهامة أن حسب المخطط الوطني المحاسبي كلى المبنيين مهتلكين تماما منذ 2001 و2003 على التوالي إلا أن الواقع أن كليهما (المبنيين) ما زالا صالحين للاستعمال ولمدة أطول بكثير مما يثبت عدم صحة كل من الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي، و الإهتلاك الاقتصادي حسب النظام المحاسبي المالي، برغم من أنه ضاعف من مدة حياة المبنى ولا يزال الهيكل لم يهتلك تماما وبقي في المبنى الأول والثاني ما قيمته 1855 ألأف دج و 915 ألف دج كصافي قيمة محاسبية متبقية.
- إن عدم احترام تطبيق نسب الإهتلاك الاقتصادي للمركبات وتجديدها كلما انتهت مدة حياتها الإنتاجية، يؤكد عدم فهم الحقيقة والمغزى من التجزئة (فلسفة المعيار)، فكان من المفروض أن يكون هناك مركب واحد ولمدة أطول من 40 سنة، وذلك تفاديا لتسريع عملية اهتلاك المركبات الثلاثة التي لم يتم تغييرها حسب مدة الحياة الاقتصادية المحددة لكل مركب منهم.
- ان عدم وجود إجراءات مفصلة لكيفية تسيير أو التعامل مع الحالات المختلفة التي قد تتعرض لها المركبات، (كالتسجيل المحاسبي للمركبات التي يراد تغيرها في حال عدم اهتلاكها بالكامل، أو تلك التي لم تذكر ضمن المركبات الأربع المعلن عنها من الإدارة المركزية...) عقد من مهمة المحاسبين.

2.4.1.4 الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي للمباني الادارية والتجارية ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

نحاول من خلال هذا التحليل التركيز على حساب المباني الإدارية والتجارية ضمت ثلاثة ورشات، وأهم التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهل هي فعلا حلا للمشاكل التي كانت تعاني منها الوحدة قبل تطبيقه، ثم نحاول مقاربته بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية واستنتاج الفروق وقياس أثرها على نوعية القوائم :

- مبنى إداري بطابقين – طابق أرضي مطعم 300 كرسي – طابق علوي 30 مكتب - (ح/ 21301900) تاريخ البناء 1981/01/01

(Bloc Administratif A 2 Niveaux Comprenant 1 Cuisine De 300 Places .30 Bureaux 1 Salle De Telex Et Telephone 1 Infermerie)



❖ الجدول رقم (10/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لمبنى إداري بطابقين. (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	الإهتلاك الإقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	
الهيكل	45%	10958	40 سنة =2.5 %	9314	1644				
الكتامة	15%	3653	20 سنة = 5 %	3653	0.00				
التجهيزات	20%	4870	15 سنة = 6.67 %	4870	0.00				
التهيئة و التركيب	20%	4870	15 سنة = 6.67 %	4870	0.00				
المجموع	100%	24350		22707	1644	5%	24350	0.00	1644

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

- **مبنى جاهز مركز التكوين تاريخ البناء 1985/05/06**
- **(Batiment En Prefabrique Du Centre De Formation Laghouat Compose De 2 Salles De Reunion 5 Salles De Cours 5 Bureaux)**



❖ **الجدول رقم (11/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي مركز التكوين.** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	المتراكم الإهتلاك حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	الإهتلاك الإقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			
الهيكل	45%	3921	40 سنة = 2.5 %	2908	1012				
الكتامة	15%	1307	20 سنة = 5 %	1307	0.00				
التجهيزات	20%	1743	15سنة = 6.67 %	1743	0.00				
التهيئة و التركيب	20%	1743	15سنة = 6.67 %	1743	0.00				
المجموع	100%	8713		7701	1012	5%	8713	0.00	1012

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

- **مبني إداري** 41 مكتب (Construction De 41 Bureaux) تاريخ البناء 2005/3/30



❖ **الجدول رقم (12/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي للمباني الإداري "41 مكتب".** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	الإهتلاك الإقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 VNC	
الهيكل	45%	24505	40 سنة = 2.5 %	5973	18532				
الكتامة	15%	8169	20 سنة = 5 %	3983	4186				
التجهيزات	20%	10891	15 سنة = 6.67 %	7079	3812				
التهيئة و التركيب	20%	10891	15= 6.67 % سنة	7079	3812				
المجموع	100%	54456		24114	30342	5%	26094	28362	1980

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

أولا : التعريف بالمباني الإدارية والتجارية

تعرف المباني الإدارية والتجارية حسب سوناطراك على أنها مكاتب المصالح الإدارية والتجارية، المستودعات المخازن، مباني محطة الخدمات.

" Bureaux , Bureau Activite Commerciale, Magasin de Vente , Bat Station de Service "

من خلال الصور الثلاثة السابقة، ورقم الحساب يتبين لنا أن :

- **المبنى الأول** : هو مبنى إداري بطابقين – طابق أرضي مطعم 300 كرسي – وطابق علوي 30 مكتب. تاريخ البناء 1981/01/01 بتكلفة قدرها 350 24 ألف دج بالرغم من أنه قديم ولكن تكلفته مرتفعة، فلقد تم إنشاؤه بالاسمنت المسلح بطابقين. أرضي يستعمل مطعم للعمال، وطابق علوي 30 مكتب يستعمل كمكاتب لعمال، المصالح والدوائر التالية :

دائرة المناهج والتي من أهم مصالحها :

1) **مصلحة التحضير** ومن مهامه دراسة إمكانيات القيام بعملية الصيانة وتحضير كل الإمكانيات المتاحة للقيام بعملية التدخل السريع لعمال المصالح التقنية لتصليح الأعطال والأعمال التخريبية على المنشأة النفطية، وتشمل عملية التحضير ضبط كل من قائمة بأسماء العمال ونوع الآلات والتاريخ وتوقيت التدخل، وحتى وسائل النقل لمهمة التدخل السريع.
2) **مصلحة التخطيط** وهذه المصلحة تقوم بمهمتين أساسيين، التخطيط وهي عملية تسبق عملية التدخل (في المحطات البترولية)، حيث تقوم هذه المصلحة بضبط دفتر الصيانة والإصلاح السنوي (لأن أغلب الآلات لها برنامج صيانة دوري حسب ساعات عمل الآلة أو وحدات الإنتاج ، أو كل شهر....) بالاشتراك مع عملاء المديرية أي الوحدات التابعة للمؤسسة الأم سوناطراك.
3) **مصلحة الإحصاء** : التي تقوم بإعداد ملفات إحصاء لكل وحدة من وحدات النقل عبر الأنابيب والذي يضم ملف لكل آلة عاملة وكل ملف يحوي الوثائق الخاصة (فاتورة بتاريخ الشراء وعدد التدخلات وأعمال الصيانة والإصلاح الدورية وكل قطع الغيار التي تم تغييرها بتواريخها وتواريخ المراجعة وحتى تكلفة عملية الصيانة وتفاصيلها).
4) **مصلحة الإعلام الآلي** التي تضم أربعة مهندسين وظيفتهم صيانة وإصلاح معدات الإعلام الآلي، وتحضير لوجسيل وبرامج التسيير عبر الإعلام الآلي.

والقسم الأسفل يضم مطعم يسع 300 كرسي.

- **المبنى الثاني** : **وهو مركز التكوين** تم إنشاؤه بتاريخ 1985/05/06 ، وهو مبنى جاهز بأرضية بالاسمنت المسلح لكن جدرانه وسقفه من الخشب الجاهز، وهو ما تؤكده تكلفته المتواضعة بمبلغ 713 8 ألف دينار مع العلم أن هذا المبلغ معاد تقييمه في سنة 1996. لقد تم تغيير استعماله حاليا إلى مكتب إداري لدائرة التموين والنقل.

- **المبنى الثالث : وهو مبنى إداري** وهو مبنى جديد بالاسمنت المسلح، يستعمل كمكاتب لعمال الإدارة والمديرية " 41 مكتب " (Construction De 41 Bureaux)، تم انجازه بتاريخ 2005/3/30 بتكلفة 456 54 ألف دينار. كما يظهر الجدول أن كل مركباته ما تزال لم تهتلك.

ثانيا : الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بأثر الفرق بين شكل وطريقتي إهتلاك مركبات المباني الإدارية والتجارية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من أهم أثار الفرق التي نستنتجها من الجداول السابقة نلخصها في التالي :

- **المبنى الأول** : إن هذا المبنى الأول يحوي مطعما والذي هو من المفروض من المباني الاجتماعية وليس من المباني الإدارية !. ولقد تم تجزئة المبنى ككل ليضم أربعة مركبات " الهيكل والكتامة والتجهيزات والتهيئة والتركيب مما لا يتوافق مع تجزئة المباني الاجتماعية "، وهذا ما يظهره الجدول التالي :

❖ **الجدول رقم (13/03) يبين نسب التجزئة للمباني الادارية والتجارية، ومباني الخدمات الاجتماعية**

نسبة التجزئة للقيمة الخام	معدل اهتلاك المباني الإدارية والتجارية	معدل اهتلاك مباني خدمات اجتماعية
الهيكل	2.5 % = 40 سنة	2.5 % = 40 سنة
الكتامة	5 % = 20 سنة	5 % = 20 سنة
التجهيزات	6.67 % = 15سنة	6.67 % = 15سنة
التهيئة و التركيب	6.67 % = 15 سنة	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على 'Manuel de Comptabilité Général Sonatrach , 16 mars 2010**'.**

فهذا الجدول يبين أن تجزئة المباني الاجتماعية تختلف عن المباني الإدارية والتجارية لأنها لا تضم مركب التهيئة والتركيب، وهذه مفارقة ثانية كون ما تزال المباني الاجتماعية ملك للمؤسسة وأن أي أعمال تهيئة وتركيب سوف تزيد من قيمة هذه المباني وتزيد كذلك من العمر الاقتصادي لهذه المباني، فلماذا تم التخلي عن هذا المركب ضمن التثبيتات المادية؟.

- والسؤال الثاني المطروح كيف للشركة أن تقوم بالتجزئة إذا كان مبنى واحد يضم طوابق عديدة فيها طابق أرضي يستعمل كورشة وطابق آخر مطعم وطابق ثالث كمبنى إداري وتجاري وممكن طابق آخر تم إيجاره بطريقة التمويل الايجاري ؟.

- **المبنى الثاني** : مركز التكوين تم إنشاؤه في 1985، بمبلغ 8 713 ألف دينار مع العلم أن هذا المبلغ معاد تقييمه في سنة 1996، والمفارقة أن هذا المبنى كان في السابق يستعمل كمركز لتكوين العمال لكن تم تغيير أقسامه الواسعة لتقسم إلى مكاتب وأعيد تجهيزه بمعدات وتجهيزات مكتب، لكن تم تسجيل هذه التهيئة والتجهيز في السنوات السابقة (زمن تطبيق المخطط المحاسبي المالي) ضمن حساب المصاريف وليس في حساب التثبيتات، ولذلك فان قيمة هذا المبنى لا تعكس الواقع الاقتصادي للمبنى في القوائم المحاسبية المالية، كما يمكن الإشارة إلى

أنه تم تجزئة المبنى الخشبي ليضم أربعة مركبات " الهيكل والكتامة والتجهيزات والتهيئة والتركيب " بنفس النسب مع المباني الإدارية الأخرى المختلفة عنه في مواد وطريقة البناء !! .

- **المبنى الثالث** : مبنى إداري وهو مبنى جديد بالاسمنت المسلح، يستعمل كمكاتب لعمال الإدارة والمديرية (41 مكتب (Construction De 41 Bureaux) ، تم انجازه بتاريخ 2005/3/30 بتكلفة 456 54 ألف دينار. كما يظهر الجدول أن كل مركباته ما تزال لم تهتلك. وكان يمكن أن تتم تجزئته إلى مركبات بنسب حقيقية وواقعية بالاعتماد على فاتورة وضعية تقدم أشغال البناء كونه مبنى جديد الإنشاء والبناء (حيث تمتلك المديرية التفاصيل عن تكلفته).
- مما سبق نؤكد على أنه بالرغم من أن المواد المستعملة وطريقة البناء غير متطابقة بينهم، إلا أن نسب التجزئة وكذا مركبات هذه البنايات متطابقة، وهذا غير مقبول وليس منطقي لأن انخفاض معدل اهتلاك المباني الإدارية والتجارية من (5%) وفق المخطط الوطني المحاسبي إلى (2.5%) عند تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2009 أي زيادة مدة حياة المباني الصناعية من 20 سنة إلى 40 سنة، أدى إلى انخفاض في الاهتلاك المتراكم الذي سجل في حساب رأس المال "11 الترحيل من جديد". ولكن بالرغم من مراجعة مدة حياة المباني إلا أن كل هذا لا يعكس الصورة الحقيقية والواقعية لهذه المباني لأنها ممكن أن تعمر إلى أكثر من 40 سنة، مما يجعل التجزئة عملية شكلية.
- مما سبق نستطيع القول أن لا المخطط الوطني المحاسبي ولا النظام المحاسبي المالي يستطيعا أن يعكسا التمثيل الصادق والصورة الحقيقية والواقعية للمباني وحقيقة استعمالها الاقتصادي، فبالرغم من التجزئة الجديدة ومعدلات الإهتلاك المتباينة إلا أنها لا تحقق مبدأ الملاءمة والعدالة بين المساهمين بحيث يتم تحميل كل سنة بنفقاتها وإيراداتها، وأن تتحمل كل سنة جزء من اهتلاك المبنى بقدر تحقيقها للإيرادات المنتظرة.

3.4.1.4 الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي لمباني الخدمات الإجتماعية ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

نحاول من خلال هذا التحليل التركيز على حساب مباني الخدمات الاجتماعية (قاعة شرفية) وأهم التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهل هي فعلا حلا للمشاكل التي كانت تعاني منها الوحدة قبل تطبيقه، ثم نحاول مقاربته بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية واستنتاج الفروق وقياس أثرها على نوعية القوائم :

- قاعة شرفية (ح/ 2140200) (REALISATION SALON D'HONNEUR) تاريخ البناء 2007/06/05



❖ **الجدول رقم (14/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لمباني الخدمات الاجتماعية القاعة الشرفية.** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	المتراكم الإهتلاك حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة ا الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	الإهتلاك الاقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			
الهيكل	56%	4073	40 سنة =2.5 %	382	3691				
الكتامة	19%	1382	20 = 5 % سنة	524	858				
التجهيزات	25%	1818	15 = 6.67 % سنة	919	899				
المجموع	100%	7273		1825	5448	5%	2758	4515	933

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

أولا : التعريف بمباني الخدمات الاجتماعية

تعرف مباني الخدمات اجتماعية حسب سوناطراك على أنها المباني المخصصة لسكن العمال أو تلك التي تقدم خدمات اجتماعية لهم، وكذا المباني الخفيفة التي يمكن تفكيكها المستعملة كمساكن للعمال.

ثانيا :الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بأثر الفرق بين شكل وطريقتي إهتلاك مركبات مباني الخدمات الإجتماعية على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من أهم أثار الفرق التي نستنتجها من الجداول السابقة نلخصها في التالي :

أن الجدول السابق يبين أن تجزئة المباني الاجتماعية تختلف عن المباني الإدارية والتجارية لأنها لا تضم مركب التهيئة والتركيب، وهذه مفارقة كون ما تزال المباني الاجتماعية ملك للمؤسسة وأن أي أعمال تهيئة وتركيب سوف تزيد من قيمة هذه المباني ومن العمر الاقتصادي له.

4.4.1.4 الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي للمسالك والطرقات ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

نحاول من خلال هذا التحليل التركيز على حساب المسالك والطرق وأهم التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهل هي فعلا حلا للمشاكل التي كانت تعاني منها الوحدة قبل تطبيقه، ثم نحاول مقاربته بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية واستنتاج الفروق وقياس أثرها على نوعية القوائم :

- أعمال التزفيت بقاعدة الصيانة (Travaux De Revetement De La Chaussee De La Base Maintenance Laghouat) تاريخ البناء 2002/11/27

ح/ 21310000 (Routes Et Pistes De Circulation **)**



❖ **الجدول رقم (15/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي مسالك و طرقات.** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	الإهتلاك الاقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافى القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائى حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافى القيمة المتبقية 2014 (VNC)	
القاعدة	70%	11409	4% =25 سنة	5514	5895				
الطريق	30%	4889	14.29 % = 7 سنة	4889	0.00				
الاضاءة	0%		10% = 10 سنة						
طرق و شبكات مختلفة	0%		10% = 10 سنة						
المجموع	100%	16298		10403	5895	25%	16298	0.00	5895

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

- **أعمال تسوية و تزفيت مداخل قاعدة الصيانة** تاريخ البناء 1988/02/20

Travaux De Terrassement Et Revetment De Voies D'acces De La Base D'entretien Laghouat



❖ الجدول رقم (16/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لطرق قاعدة الصيانة. (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	الإهتلاك الاقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	
القاعدة	70%	2303	4%= 25 سنة	2303	0.00				
الطريق	30%	987	14.29 % = 7 سنة	987	0.00				
الاضاءة	0%		10% = 10سنة						
طرق و شبكات مختلفة	0%		10% = 10سنة						
المجموع	100%	3290		3290	0.00	25%	3290	0.00	0.00

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

أولا التعريف بالمسالك والطرق : تعرف المسالك والطرق حسب سوناطراك على أنها تلك الأعمال والانجازات التي تضمن الربط بين مختلف المشاريع والمصانع والوحدات بشبكة من الطرق.

ثانيا : الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بأثر الفرق بين شكل وطريقتي إهتلاك مركبات الطرق والمسالك على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من أهم أثار الفرق التي نستنتجها ان التجزئة المتعلقة بالطرق والمسالك التي فرضتها المديرية العامة للشركة الأم على الوحدات التابعة لها شملت حالتين :

الحالة الأولى : حيث اعتبرت الطرق والمسالك المنجزة قبل 2009 سنة الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي يتم تجزئتها إلى مركبين فقط :

- القاعدة تمثل (70%) من قيمة التكلفة التاريخية للطريق المنجزة وتهتلك لمدة حياة 25 سنة ؛
- غطاء الطريق يمثل (30%) من قيمة التكلفة التاريخية للطريق المنجزة وتهتلك لمدة حياة 7 سنوات ؛

الحالة الثانية : تتم تجزئة الطرق والمسالك المنجزة بعد سنة التحول 2009/12/31 إلى المركبات التالية :

- القاعدة تمثل (60%) من تكلفة الطريق المنجزة وتهتلك لمدة حياة 25 سنة ؛
- غطاء الطريق يمثل (20%) من تكلفة الطريق المنجزة وتهتلك لمدة حياة 7 سنوات ؛
- إنارة الطريق تمثل (10%) من تكلفة الطريق المنجزة وتهتلك لمدة حياة 10 سنوات ؛
- طرق وشبكات مختلفة قيمة الانجاز تمثل (10%) من تكلفة الطريق المنجزة وتهتلك لمدة حياة 10 سنوات.

كما نسجل بعض المفارقات والانتقادات المتعلقة بالطرق والمسالك نلخصها في :

- إن الطرق والمسالك تم تجزئتهم إلى مركبات من طرف المديرية العامة للمؤسسة الأم، وفرض تطبيق هذه التجزئة على كل الطرق والمسالك مهما كان نوعها أو شكلها !، حيث أن لكل طريق أو مسلك طريقة انجاز ومواد البناء مختلفة عن الأخرى، وهذا ما تؤكده الصورتين السابقتين فالطريق الأول تم بناؤها بالاسمنت المسلح وأما الثانية فلقد تم انجازها بمواد الترفيت المعتادة.
- أن كلى التجزئتين سواء في المرحلة الأولى والثانية غير واقعية وليست عقلانية وذلك لعدة أسباب نذكر منها :

✓ أن تجزئة الطرق في المرحلة الأولى لم تأخذ في الاعتبار مركبين أساسين وضروريين رغم وجودهما المادي في أرض الواقع (إنارة الطريق وشبكات مختلفة) ! مما ينعكس بالضرورة على صحة، دقة وشفافية، سلامة القوائم المالية.

✓ أن تجزئة الطرق في المرحلة الثانية أي بعد 2009 ليست عقلانية، فقد اعتمدت على نسب تجزئة لتكلفة الطريق (60% - 20% - 10%- 10%) في حين أنه بإمكان الوحدات تجزئة الطرق بعد 2009 بناء على فاتورة الشركة التي قامت بشق الطريق بحيث نفرض عليها أن تعطينا القيم الحقيقية للمركبات الأربع ضمن دفتر الشروط والفاتورة دون استعمال النسب المفروضة من الشركة الام، وبالتالي نستطيع القول أن التجزئة في المرحلة الثانية لا تعكس الصورة الحقيقية.

5.4.1.4 الفرق بين شكل وطريقتي الإهتلاك الإقتصادي والجبائي لمباني الإستغلال ومركباتها وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

نحاول من خلال هذا التحليل التركيز على حساب مباني الاستغلال وأهم التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وهل هي فعلا حلا للمشاكل التي كانت تعاني منها الوحدة قبل تطبيقه، ثم نحاول مقاربته بما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية واستنتاج الفروق وقياس أثرها على نوعية القوائم :

- المخبر **ح/ 2130500** تاريخ البناء 2001/01/29 Construction D'un Laboratoire De Metallurgie



❖ **الجدول رقم (17/03) يبين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي لمباني الاستغلال 'المخبر '.** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	الإهتلاك الاقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي الإهتلاك (الاقتصادي والجبائي)
	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	الإهتلاك المتراكم حتى 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائي أو حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافي القيمة المتبقية 2014 (VNC)	
الهيكل	100%	2644	5 % =20سنة	1840	804				
المجموع	100%	2644		1840	804	5%	1840	804	0.00

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

- **ورشة حديدية** تاريخ البناء 2007/08/17 (Realisation D'un Hangar En Charpente Metallique)



❖ **الجدول رقم (18/03) بين الفرق بين طريقة الإهتلاك الاقتصادي والإهتلاك الجبائي "ورشة حديدية ".** (المبالغ بالألف دينار)

المركبات	الإهتلاك الاقتصادي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي					الإهتلاك الجبائي حسب المخطط الوطني المحاسبي			الفرق بين طريقتي (الاقتصادي الإهتلاك والجبائي)
	نسب تجزئة المبنى الى مركبات	توزيع التكلفة الأولية للمبنى على المركبات	نسبة الإهتلاك الإقتصادي لكل مركب	المتراكم الإهتلاك حتى 2014	صافى القيمة المتبقية 2014 (VNC)	نسبة الإهتلاك الجبائى حسب المخطط الوطني (PCN)	الإهتلاك المتراكم 2014	صافى القيمة المتبقية 2014 (VNC)	
الهيكل	100%	10074	5 % =20سنة	3694	6380				
المجموع	100%	10074		3694	6380	5%	3694	6380	0.00

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة حتى نهاية سنة 2014.

أولا : الإستنتاجات والملاحظات المتعلقة بأثر الفرق بين شكل وطريقتي إهتلاك مركبات مباني الإستغلال على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

من أهم أثار الفرق التي نستنتجها من الجداول السابقة نلخصها في التالي :

إن مباني الاستغلال تم تجزئتها إلى مركب واحد رئيسي هو الهيكل فقط رغم أنها تتوفر على باقي المركبات الأخرى كالكتامة، التجهيزات والتهيئة والتركيب، وبالتالي فالسؤال المطروح :

أين تسجل تكلفة المركبات الأخرى في حالة ما إذا تم تغييرها مثل تكلفة الكتامة أو التجهيزات (وهذه الأخيرة تتطلب تجديد مستمر) في حالة تجديدها أو استبدال القديمة بجديدة ؟.

والجواب حسب اجراءات التسجيل المعتمدة من الشركة: ان تكلفتهما تسجل ضمن حسابات المصاريف وهذا لايحقق مبدأ العدالة بين المساهمين حيث أن سنة الاستبدال تتحمل مصاريف أكثر من السنوات اللاحقة هذا من جهة ثم أن هذه المركبات تزيد من القيمة والعمر الانتاجي للمبنى.

إن طريقة البناء غير متماثلة مثل ما تظهره الصورتين السابقتين فالمخبر تم انجازه بالاسمنت المسلح في حين أن الورشة تم انجازها بالفولاذ ! .

إن الشركة الأم سوناطراك حافظت على معدل الاهتلاك (5%) الذي كان مطبق حسب المخطط المحاسبي الوطني، ولذلك فانه لا يوجد فرق في تطبيق الطريقتين.

من خلال عملية اسقاط للجانب النظري على الجانب التطبيقي أي على الجداول السابقه فانه يظهر لنا جليا انه كان من الواجب على الشركة القيام ب :

- اعادة النظر في العمر الانتاجي ونسب الإهتلاك المطبقة كونها لا تعكس الحقيقة الاقتصادية فجل هذه المباني لا تزال تستعمل ويمكنها ان تعمر وتصمد الي فترة 20 سنة أخرى ؛
- اعادة النظر في عملية تجزئة المباني الى مركبات، لكي تكون عملية تجديد وتغيير المركبات واقعية مدروسة ومبرمجة.

كما نسجل بعض المفارقات المتعلقة بمركبات مباني الاستغلال :

إن اعتبار المخبر ضمن صنف مباني الورشة وبمركب واحد (الهيكل فقط) يجعله أمرا غير منطقي حيث أن المخبر يضم عدة تجهيزات تتطلب تجديد مستمر واستبدال بعد فترة معينة مما يعقد من عملية التسجيل المحاسبي لها في المستقبل.

5.1.4 . قياس أثر عدم تطبيق المحاسبة التحليلية على نتائج المديرية

يمكننا قياس أثر عدم تطبيق المحاسبة التحليلية على نتائج مديرية الصيانة بالاغواط من خلال التثبيتات المادية المستعملة في عملية التدخل وصيانة العتاد البترولي(والتي تقوم بها المديرية لصالح الوحدات البترولية الأخرى) وغير المفوترة فهي مجموعة لا يستهان بها من التثبيتات والمعدات التي تقدم خدمة لكن لعدم وجود وتطبيق المحاسبة التحليلية فان المديرية لا تستطيع حساب تكلفة إستعمالها وبالتالي فوترة ساعات عملها للعملاء وهذا الجدول التالي يبين ذلك :

• أولا : التثبيتات المنتجة

نحاول من خلال هذا، احصاء عدد وقيمة كل الآلات التي تحوزها الوحدة وتبيان أثر العجز في الفوترة على القوائم المحاسبية المالية

❖ **الجدول رقم (19/03) يبين أهم التثبيتات المادية التي يتم استخدامها في عمليات الصيانة والإصلاح المقدمة للعملاء (أي تدخل في الفوترة) لسنة 2013**

الو رشات	عدد الآلات المنتجة والمفوترة للعملاء	قيمة الآلات المنتجة والمفوترة للعملاء بالألف دينار	عدد الساعات المفوترة لسنة 2013	المبلغ المفوتر للعملاء لسنة 2013 بالألف دينار	عدد الآلات التي تم جردها 2013	قيمة الآلات التي تم جردها 2013 بالألف دينار	عدد الآلات المنتجة و غير المفوترة للعملاء	قيمة الآلات المنتجة و غير المفوترة للعملاء بالألف دينار	نسبة قيمة الآلات المنتجة و غير المفوترة للعملاء على قيمة الآلات التي تم جردها 2013
ورشة الكهرباء	12	25 787	1 326	1 942	178	45 410	166	19 623	43%
المخبر	9	4 624	23	755	29	9 692	20	5 068	52%
ميكانيك -التصنيع و التجديد للعتاد البترولي-	37	132 412	4 170	9 694	323	190 682	286	58 270	30%
ميكانيك المراجعة العامة للعتاد البترولي-	14	50 210	8 000	25 390	260	81 130	246	30 920	38%
الأشغال على الأنابيب	117	126 760	3 314	109 583	244	199 854	127	73 094	37%
ورشة الصمامات و المضخات	16	47 681	1 545	7 829	49	83 755	33	36 074	43%
النقل	36	68 725	34 255	51 242	60	121 784	24	53 059	43%
المجموع	**241**	**456 199**	**52633**	**206 435**	**1 143**	**732 307**	**902**	**282 272**	**38%**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على موازنة مديرية الصيانة لسنة 2013.

ثانيا : أثر العجز في تطبيق المحاسبية التحليلية والمتعلقة بالتثبيتات غير المفوترت على نتائج الوحدة

- تم التركيز في الجدول على سنة 2013 لأنها السنة التي تم فيها مراجعة التسعيرات (الفوترة).
- إن عدد الآلات التي تم تسعيرها وفوترة ساعات عملها هي 241 آلة فقط والتي تبلغ تكلفتها 199 456 ألف دج من مجموع 1143 آلة أي ما قيمتها 307 732 آلاف دج، فعدد الآلات المسعرة في الفوترة لا تمثل إلا ما نسبته (21 %) وهي نسبة ضعيفة جدا لأن (79 %) من الآلات لم تسعر ولم تفوتر !! وهذه الأخيرة تمثل كذلك التثبيتات المادية المستعملة وغير المفوترة فهي أرباح ضائعة، والتي عددها يصل إلى 902 آلة، وبالنسبة لقيمة هذه الآلات غير المسعرة ولا مفوترة فهو 272 282 ألف دج، أي ما نسبته (38%) وهو مبلغ كبير (تقريبا ثلث الآلات).
- وإذا نظرنا لهذه الإشكالية من الناحية المحاسبية فإننا نقول أن هذا العجز في تسعير الآلات المنتجة يؤدي إلى أن القوائم المحاسبية المالية للمديرية لا تعكس الحقيقة الاقتصادية، ولا يقدم الصورة الصادقة لنشاط الشركة ذلك لأن هذه الآلات مسجلة كتثبيتات مادية يحسب لها اهتلاك سنوي، ويسجل ضمن المصاريف أي حساب (68) الاهتلاكات هذا من جهة، ولكن من جهة أخرى فان المديرية لا تسجل أي إيرادات ناتجة عن استعمال هذه الآلات (رغم استعمالها لهذه الآلات في الواقع) مما يتنافى مع مبدأ مقابلة الإيرادات للنفقات، وكذا تعريف الاهتلاكات (استهلاك المنافع الاقتصادية أي تسجيل الإهتلاك بقدر التدفقات النقدية الواردة للشركة من استعمال التثبيت).
- أن وحدة الصيانة يجب عليها تسجيل انخفاض القيمة على مبلغ 144 270 282 دج، وهي تمثل ما نسبة (38 %) من التثبيتات المادية غير المفوترة أي (التي لم يتم تسعيرها لتسهيل فوترة ساعات عملها للعملاء).
- إضافة لما سبق ذكره فان هناك عدد هائل من التثبيتات المادية غير المسجلة محاسبيا ضمن التثبيتات في القوائم المحاسبية المالية للمؤسسة وهي بعدد (720) تثبيت، والتي تم جردها لكن بدون أن تعطي لها قيمة ولو بالدينار الرمزي (1 دج)، رغم أن عدد من هذه التثبيتات تستعملها المديرية في عمليات الصيانة والإصلاح التي تقوم بها للعملاء.
- هناك كذلك بعض التثبيتات المادية تم جلبها واحظارها من الوحدات الأخرى التابعة للشركة الأم سوناطراك من دون حصول المديرية على فاتورة أي بمبلغ (0) وذلك بسبب عدم إمكانية تقييمها من الوحدات المانحة والمتنازل عنها (لأنها من إنتاج المؤسسة لنفسها أو لأنها من بقايا الشركات الأجنبية المتخلى عنها)، ولكن بالنسبة لمديرية الصيانة فانه كان يمكن تسجيلها كاسترجاع من الوحدات الأخرى بالقيمة العادلة أو بالقيمة النفعية أي بتوقع التدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من استغلالها والتي يتم تحيينها.
- ونظرا لعدم توفر إمكانية التقييم فان مديرية الصيانة لم تدمجها ضمن الآلات التي لها تسعيرة فوترة (أي حساب تكلفة الوحدة المنتجة).

- إن اعتماد المديرية مبدأ تسعير الآلات التي لها قيمة معتبرة فقط يعتبر خطأ فادح لأن في هذه الحالة أصبح العديد من الآلات لا تدخل في الفوترة للعملاء، بالرغم من مساهمتها في عملية التدخل والصيانة والتصليح أو الخدمات المقدمة لوحدات سوناطراك الأخرى.
- إن تكلفة الوحدة (ساعة عمل) لبعض الآلات ضعيف جدا وذلك راجع لقيمة الآلات التي لم يتم إعادة تقييمها منذ 1996. لذلك اقترح أن يكون هناك مبلغ جزافي يقدره خبراء من المديرية لساعات عمل هذه الآلات.

6.1.4. أثر العجز في التعرف على الوحدات الصغيرة المنتجة للنقد (UGT) على نتائج المديرية

هناك عدد كبير من الوحدات الصغيرة المنتجة للنقد (UGT) غير المسعرة وغير المفوترة ومثال ذلك المعدات المحمولة والتابعة للشاحنة الورشة، فان المديرية قد عمدت إلى تسعير الشاحنة الورشة بمبلغ جزافي رغم أن هناك عدد كبير من الآلات والمعدات التي تحملها بداخلها (الشاحنة)، حيث تم تسعير الشاحنة بيوم عمل وليس بساعات العمل الفعلي.

- إن أغلب الآلات المتواجدة في المخبر (وحدة الصيانة) وعددها (20) آلة لم يتم استعمالها منذ سنة 2000 وهي سنة حيازتها مما يطرح عدة تساؤلات لماذا أصلا تم حيازتها؟ ألا يمكن الاستفادة من خبرة أساتذة مخابر المراكز الجامعية والاشتراك معهم في مشاريع تدر أرباح للمديرية (بأن تمكن المديرية الباحثين من الاستفادة من هذه الأجهزة المخبرية في أبحاثهم).
- لاشك ان عدم التعرف على الوحدات الصغيرة المنتجة للنقد (UGT) وعدم تسعيرها في الفوترة يمثل أرباح ضائعة، من شأنه ان يخل بالتوازن في الميزانية حيث يسجل له اهتلاك كونه من التثبيتات في حين لم يسجل له أي ايرادات.

7.1.4 مفارقة تطبيق النظام المحاسبي المالي على قطع الغيار الآلات البترولية بين المركبات والمخزونات

إن الاقتصاد الجزائري وميزانية الدولة تعتمد بدرجة أكبر على مداخيلها من العملة الصعبة عن بيع الطاقة (البترول والغاز)، والذي تحتكره الشركة الوطنية سوناطراك، ولأن مديرية الصيانة إحدى المديريات الهامة التابعة لفرع النقل عبر الأنابيب، فان مهمتها الأساسية ضمان استمرارية نقل المنتوج من الطاقة (البترول والغاز) إلى المستوردين وذلك بصيانة وإصلاح كل الأعطال التي قد تتعرض لها الآلات ومعدات التابعة لمحطات الضخ، لذلك فان مديرية الصيانة تعتمد أكثر على توفر المخزونات من قطع الغيار، وهذا ما يبينه مبلغ المخزونات حسب ميزانية 2014 في الجدول التالي :

❖ **الجدول رقم (20/03) يبين تصنيف المخزونات حسب طبيعة الحساب ونسبتها من الأصول لسنة 2014**

البيان	عدد البنود 2014	المبلغ بالدينار الجزائري	المبلغ بالدينار الجزائري	نسبة لمخزونات من الأصول
مخزون قطع الغيار	**26 870**	**6 232 040 734 .26**		**66%**
مخزون قطع الغيار في انتظار الترميز		**509 289 737 .07**		**5%**
مخزونات قيد الإنتاج		**204 829 611.00**		**2%**
مخزونات في الخارج (لدى الغير)		**203 167 564,83**		**2%**
المبلغ الكلي للمخزونات		**7 149 327 647,16**		**75%**
المبلغ الكلي الخام للأصول			**9 499 720 829,55**	**100%**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة 2014 لمديرية الصيانة.

أولا : التعريف بمخزونات وحدة الصيانة

كما يظهر من خلال الجدول السابق فان :

- عدد بنود مخزون مديرية الصيانة هو 870 26 بند بقيمة 26. 734 040 232 6 دج وأن كل بند يحتوي على كميات مختلفة من قطع الغيار حسب أهميتها واحتياجات المديرية منها ؛
- مخزون قطع الغيار في انتظار الترميز بقيمة 07. 737 289 509 دج وهذا يمثل قطع الغيار الذي تمت حيازته في نهاية السنة وهي قيد الترميز ليتم ادخالها للمخازن ؛
- مخزونات قيد الإنتاج بقيمة 00. 611 829 204 دج يمثل الخدمات المقدمة لوحدات سوناطراك والتي لم يتم الانتهاء منها فهي قيد الانجاز في نهاية السنة ؛
- مخزونات في الخارج (لدى الغير) بقيمة 83. 564 167 203 دج.

ثانيا : الإستنتاجات المتعلقة بأثر عدم التطبيق الصحيح للنصوص الخاصة بمركب قطع الغيار

رغم أن حساب قطع الغيار المسجلة ضمن المركبات قد تم تقسيمه الى حسابين حسب المخطط المحاسبي للقطاع :

- (ح/ 21850) قطع غيار المسجلة ضمن المركبات حيث أن المركب معلوم منذ البداية ومخطط لاستبداله بعد مدة زمنية معلومة، وهذه المركبات سواء تم شراؤها منذ البداية أي مع التثبيت الرئيسي أم تم شراؤها لاحقا فهي تسجل كمركب في التثبيتات، إلا أنه يتم بداية اهتلاكها عندما يتم تركيبها فقط.

- (ح/ 21851) قطع الغيار المسجلة ضمن مركبات الأمان، وهو ما يسمى بقطع غيار الأمان ويتم شراؤه منذ البداية مع التثبيت الرئيسي، وذلك لخصوصية التثبيت أو ندرة مركباته وأجزائه الرئيسية في السوق ؛ أو لتفادي الوقوع في انقطاع الإنتاج في حالة ما إذا تعطل هذا المركب.

الا ان المديرية لم تعطي تفاصيل أكثر على كيفية التعامل والترحيل (قطع الغيار المسجلة ضمن المخزونات قبل سنة التحول 2009) من حساب المخزونات الى حساب المركبات للتثبيتات المادية.

- إن مديرية الصيانة بالأغواط تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة ذلك لأنها تمثل الطريقة المثلى لتقييم قطع الغيار الموجه لعملية الصيانة والإصلاح الذي تعرف أسعاره تذبذبات كبيرة في السوق العالمية.
- إن مبلغ المخزونات هام جدا فهو يمثل ما نسبته (75%) من إجمالي الأصول، وهنا أشير إلى أن مديرية الصيانة لا تطبق مبدأ الحيطة والحذر حيث أنها لا تعيد تقييم مخزوناتها في نهاية السنة بالقيمة العادلة في حالة ارتفاع القيمة، أو التأكد من أنه ليس هناك مؤشرات لانخفاض القيمة لتسجيل خسارة القيمة، وبما أن هذا المبدأ (الحيطة والحذر) ليس مطبق ونظرا لمبلغ المخزونات الهام جدا فإننا نستطيع القول أن القوائم المحاسبية المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المخزونات.
- إن سياسة التموين المطبقة من طرف مديرية الصيانة غير موفقة لأنها لا تحترم تطبيق قاعدة باريتوا (20% – 80 %) وهذا ما يبينه جدول المخزونات الأغلى ثمن التالي :

❖ **الجدول رقم (21/03) يبين نسبة ومجموع بنود المخزون الغالية الثمن لسنة 2014**

البيان	العدد البنود	قيمة المخزون
بنود المخزون الغالية الثمن	1 200	4 022 622 495 26 دج
المخزون الكلية	26 870	6 232 040 734 26 دج
نسبة المخزون الغالي الثمن على المخزون الكلي	**4,47%**	**% 65**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة 2014 لمديرية الصيانة.

- أن (4.47 %) من عدد بنود المخزونات تمثل (65 %) من قيمة المخزونات أي ما يعادل (1200) بند بقيمة تقدر ب 26. 495 622 022 4 دج من مجموع عدد بنود المخزون 26 870 بقيمة إجمالية للمخزونات تقدر ب 26. 734 040 232 6 دج.

ومنه نطرح السؤال : هل أن هذه البنود من المخزونات أم أنها من المركبات للتثبيتات المادية ذلك لأن قيمتها غالية جدا ؟

وسوف نجيب على هذا السؤال من خلال تحليل النقاط الموالية.

1.7.1.4. تحليل للمخزونات غير المستهلكة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثرها على نوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية

- إن نشاط مديرية الصيانة يعتمد على توفر قطع الغيار في المخازن، ولذلك فان هناك عدد كبير من بنود المخزون غير مستهلكة ولا مستعملة منذ تاريخ شراؤها أو حيازتها، حيث تم تقسيم المدة الى فترتين الأولى منذ 1975 الى 2003 وهي الفترة ماقبل 10 سنوات، والفترة الثانية الممتدة خلال 10 سنوات الأخيرة وهو ما يبينه الجدول التالي :

❖ **الجدول رقم (22/03) يبين نسبة وقيمة عناصر المخزون غير المتداولة.** **(المبلغ بالألف دينار)**

البيان	المخزون حسب الفئة والتي لم يتم تداولها منذ سنة 1975 حتى 2003	المخزون حسب الفئة والتي لم يتم تداولها منذ سنة 2003 حتى 2013
عدد بنود عناصر المخزون غير المتداولة حسب الفئة	**14 766**	**6283**
قيمة المخزون غير المتداولة	**605 803 ألف دج**	**2 718 153 ألف دج**
نسبة عدد عناصر المخزون غير المتداولة / مجموع عدد عناصر المخزون	**% 55**	**% 23**
نسبة قيمة عناصر المخزون غير المتداولة / الإجمالي المخزون	**% 9.75**	**%47**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 1975 الى 2013.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه تم تقسيم الجدول إلى فترتين :

- الفترة من 1975 إلى 2003 : أن (766 14) بند (من بنود المخزونات أي ما نسبته (55 %) من العدد الإجمالي لبنود المخزونات المقدرة ب 26870 بند) لها قيمة نفوق 803 605 ألف دج (أي ما نسبته (9.75 %) من مجموع قيمة المخزونات الإجمالي) لم يتم استهلاك ولا حتى عنصر واحد منها منذ حيازته. مما يبين عدم رشادة سياسة التموين وأن عملية الشراء لقطع الغيار لم تتم وفق دراسة معمقة لاحتياجات عمليات الصيانة والإصلاح المخول لمديرية الصيانة بالأغواط القيام بها ضمن المهام الرئيسية لها.
- الفترة من 2003 إلى 2013 : حيث أن (283 6) بند (من بنود المخزونات أي ما نسبته 23 % من العدد الإجمالي لبنود المخزونات المقدرة ب (26870 بند) لها قيمة تفوق 153 718 2 ألف دج (أي ما نسبته 47% من مجموع قيمة المخزونات الإجمالي) لم يتم استهلاك ولا حتى عنصر واحد منها منذ حيازته.

- إن أغلب هذه البنود غير مستعملة ولا مستهلك منها منذ تاريخ شراؤها من سنة 1975 حتى سنة 2003 أي منذ 40 سنة كحد أقصى، حتى 12 سنة كحد أدنى، وبالرغم من ذلك فان المديرية لم تشكل مؤونة معتبرة لتدني قيمة المخزون، حتى في سنوات تطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا مخالف لما جاء به هذا النظام الجديد.
- بما أن هذا العدد الهام من البنود المخزنة لم تستعمل منذ حيازتها لأكثر من 12 سنة إلى 40 سنة فانه من الواجب أن تسجل هذه البنود ضمن التثبيتات المادية،.
- من خلال ما سبق نستطيع القول أن ما يزيد عن (14766+ 6283 = 21 049) بند من عناصر المخزونات أي ما نسبته (78 %) من العدد الإجمالي لم يتم استهلاك ولا حتى عنصر واحد منها منذ اقتناؤها. مما يطرح عدة تساؤلات عن جدوى القيام بشراء كل هذا العدد من بنود المخزونات إذا كانت لا تستهلك خلال دورة الاستغلال أو حتى في المدى القريب. مما يفرض على الشركة سوناطراك الأم والمديريات الفرعية إعادة النظر في المعنى الحقيقي لسياسة المخزونات، ويفرض وضع معايير واضحة ومحددة لتسجيل ضمن التثبيتات أو المخزونات.

2.7.1.4 تحليل للمخزونات الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا للسنوات الثلاث الأخيرة (2012-2014)

المخزون الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا في مديرية الصيانة (DML) يمكن ان نلخصه في الجدول التالي :

الجدول رقم (23/03) يبين نسبة ومجموع بنود المخزون حسب الفئة الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا (المبلغ بالألف دينار)

البيان	الفترة المحاسبية المالية		
	2012	2013	2014
عدد بنود المخزون حسب الفئة الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا	1 052	1 120	1200
قيمة بنود المخزون الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا	3 304 320ألف دج	3 629 333 ألف دج	4 022 622ألف دج
مجموع عدد عناصر بنود المخزون	25 447	26 812	26 870
القيمة الإجمالية لبنود المخزون	5 262 347 ألف دج	5 797 429 ألف دج	6 232 040 ألف دج
نسبة عدد بنود المخزون الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا / مجموع عدد بنود المخزون	4,13%	4,18%	4.47%
نسبة قيمة بنود المخزون الأكبر قيمة أي الأغلى ثمنا / القيمة الإجمالية للمخزون	63%	63%	65%

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2012 الى 2014.

- من خلال تحليل بيانات الجدول السابق يتبين لنا أن :
- إن 1200 بندا (من بنود المخزونات أي ما نسبته (4.47 %) من العدد الإجمالي لبنود المخزونات المقدرة ب 26870 بند) لها قيمة تفوق 6 232 040 ألف دج أي تستحوذ على ما نسبته (65 %) من مجموع قيمة المخزونات الإجمالي.
- كما نلاحظ أن ما نسبته (63 %) من قيمة المخزونات لم تتغير منذ 3 سنوات أو أكثر، وهي تمثل بنود المخزون الأغلى ثمن وهي لا تستهلك في سنة واحدة، بل هي في الحقيقة قطع غيار أساسية لبعض الآلات والمعدات فهي في الأصل مركبات للتثبيتات المادية، إلا أنها مسجلة ضمن المخزونات رغم أنها ممكن أن تزيد من العمر والحياة الاقتصادية للتثبيت المادي الذي تمت عليه عملية التغيير.

3.7.1.4 تعميم لنتائج المديرية على فرع نشاط النقل عبر الأنابيب فيما يخص مركب قطع الغيار

نحاول من خلال التحليل الموالي التعرض لمخزون فرع النقل عبر الانابيب وذلك لمحاولة اثبات انه ما يصلح للجزء يصلح للكل، ولتسهل علينا تعميم النتائج المتوصل لها على الفرع ولما لا على الشركة الام سوناطراك في حالة تطابق النتائج التحليل.

- حيث توصلنا الى نفس الملاحظات السابقة المتعلقة بسوء التسيير للمخزونات، وأن القوائم المحاسبية المالية لا تعكس الصورة الحقيقية للنشاط ولا تعطي نسب حقيقية تساعد على التحليل المالي للوضعية المالية لمديرية الصيانة، تنطبق على القوائم المالية لفرع النقل عبر الأنابيب الذي يضم مديرية الصيانة و 10 وحدات تابعة له. وهذا ما نستخلصه من الجدول التالي:

- **فرع نشاط النقل عبر الأنابيب يضم 10 وحدات تابعة له وهي**

BRANCHE - TRC(10/UNITES- RTO/RTC/RTE/RTI/RTH/DML/DMB/DRC/GEM/GPDF**)**

❖ **الجدول رقم (24/03) يبين نسبة وقيمة المخزون غيرالمتداولة لسنة** 2014**حسب الفئة على مجموع قيمة المخزون لفرع النقل عبر الانابيب** (المبلغ بالألف دينار)

البيان	المجموع	النسب
عدد بنود عناصر المخزون حسب الفئة	**158 496**	
قيمة المخزون	**18 110 528 ألف دج**	
عدد بنود عناصر المخزون الميت (Stock Mort)	**31 480**	
قيمة المخزون الميت (Stock Mort)	**735 216 ألف دج**	
قيمة مخزون الأنابيب (Tube) (التي من المفروض أن تكون من المركبات للتثبيتات المادية)	**1 586 522 ألف دج**	
نسبة مخزون مديرية الصيانة إلى المخزون الكلي للفرع النقل عبر الأنابيب		**%32**
قيمة قطع الغيار الرئيسية – التي يمكن اعتبارها مركبات للتثبيتات المادية	**15 031 738ألف دج**	
نسبة قيمة 6 فئات أو البنود الأساسية على مجموع قيمة المخزون للفرع (Valeur De six Classes Noble /Valeur Stock TRC)		**%83**
معدل دوران المخزون لفرع النقل عبر الأنابيب(TRC)		**%8**
عدد بنود عناصر المخزون غير المتداولة حسب الفئة لفرع النقل وذلك من 2003 إلى 2013	**28 585**	
قيمة المخزون غير المتداولة حسب الفئة لفرع النقل وذلك من 2003 إلى 2013	**6 840 134ألف دج**	
نسبة عدد بنود عناصر المخزون غير المتداولة حسب الفئة على مجموع عدد بنود العناصر المخزون للفرع		**%18,04**
نسبة قيمة المخزون غير المتداولة حسب الفئة على مجموع قيمة المخزون للفرع		**%38**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات فرع النقل عبر الانابيب لسنة 2014**.**

- **أهم الفروق والإستنتاجات المتعلقة ببنود المخزونات لفرع النقل عبر الأنابيب ودراسة أثرها على القوائم المحاسبية المالية**

من خلال الجدول السابق يتبين لنا التالي :

-إن عدد بنود المخزونات لفرع النقل عبر الأنابيب يقدر ب (496 158) بند (وكل بند يحتوي على كمية من العناصر يتم تقييم سعرها باستعمال طريقة التكلفة الوسطية المرجحة)، بتكلفة إجمالية (للمخزونات) تقدر ب

528 110 18 ألف دج، فهو بذلك يشكل مخزون ضخم من قطع الغيار، ولكن الإشكالية تكمن في أن نسبة كبيرة (18,04 %) من عدد البنود المخزنة غير متداولة أي (585 28 بند)، ولم يتم استهلاك عناصر منها، أو حتى استعمالها منذ 10 سنوات ! حيث تقدر قيمتها ب 134 840 6 ألف دج وهذا الأخير مبلغ ضخم خاصة إذا علمنا أنه لم تتم تحليل نسب المخزونات والإعلان عن هذه الملاحظات إلا في سنة 2014، حيث كان يمكن لفرع النقل عبر الأنابيب التنبه لمثل هذا (سوء تسيير المخزونات من قبل هذا التاريخ وتجاوز هذا باتخاذ التدابير اللازمة). فيتم تشكيل مؤونات لانخفاض القيمة على الأقل أو بيع هذه القطع الغيار للغير عوض أن تكون بمثابة نقود مجمدة في الحسابات.

- الملاحظة الأكثر أهمية التي يمكن أن نستخلصها من الجدول هي أن هناك عدد كبير من بنود المخزونات تشكل في الحقيقة مركبات للتثبيتات المادية فهي قطع غيار أساسية بمبالغ كبيرة تمثل جزء هام من الآلات ومعدات الضخ البترول والغاز المنقول عبر الأنابيب حيث تقدر قيمتها ب 738 031 15 ألف دج ، منها مخزون من قنوات النقل الغالية الثمن بقيمة 00 000 522 586 1 دج، ولكن رغم أن النظام المحاسبي المالي المطبق سنة 2010 قد سمح للمؤسسات الجزائرية بإعادة ترتيب المخزونات الأساسية من قسم المخزونات إلى قسم التثبيتات المادية وخصص لها رقم حساب لتكون ضمن المركبات للتثبيتات المادية إلا أن المديرية العامة لسوناطراك وفروعها ووحداتها لم تطبق هذا الإجراء الأساسي، لتصحيح عرض الحسابات ولتكون القوائم المحاسبية المالية تعكس الصورة الحقيقية لنشاط الشركة.
- العنصر الآخر الذي لا يقل أهمية عن سابقيه هو المخزون الميت (Stock Mort) المقدر ب (480 31 بند) بقيمة 216 735 ألف دج والذي يعرف حسب الإجراءات والقواعد المطبقة من الشركة سوناطراك على أنه قطع الغيار التابع للآلات والمعدات التي لم تعد في الخدمة، وهي التي تم تغييرها لسبب نوعيتها القديمة (فهناك بعض العلامات كدورمان (dorman) لمؤسسات عالمية قد تم إغلاقها أو التخلي عن قطع غيارها لعدة أسباب) أو بسبب أنها لم تعد تتماشى مع التطور التكنولوجي للمعدات والآلات الأخرى التي تعمل معها، فأغلب الآلات أصبحت ببرمجة رقمية متطورة. وبالتالي فان الشركة لم تعد بحاجة لقطع غيار هذه الآلات والمعدات ويجب التخلص منها سواء ببيعها إلى الدول التي ما تزال تستعمل هذه الآلات ! أو التنازل عنها للخواص والمؤسسات العمومية الجزائرية التي تحتاجها. وبذلك فان بقاؤها ضمن ميزانية الشركة لفترة أطول لا معنى له. وقد يفسد شكل حسابات الميزانية، كما يعطي أرقام ونسب مغلوطة في حالة التحليل المالي لنتائج الشركة.

8.1.4 تعميم لنتائج المديرية على فرع نشاط النقل عبر الأنابيب فيما يخص التثبيتات المادية

للاحاطة بجوانب الموضوع وبهدف تعميم النتائج المتحصل عليها وجب علينا استعراض وضعية التثبيتات المادية والمخزونات للفرع الذي يضم وحدة الصيانة بالاضافة لتسعة وحدات أخرى، وسوف نركز على المعلومات المتحصل عليها من عملية الجرد المادي والتي نلخصها في الجدول التالي :

(

❖ **الجدول رقم (25/03) يبين نتائج الجرد المادي للتثبيتات المادية والمخزونات لفرع النقل عبر الانابيب لسنة** 2014.

البيان	فرع النقل عبر الأنابيب	مديرية الصيانة	النسبة
عدد بنود عناصر التثبيتات المادية (Nombre d'items gérés dans le fichier GEMA)	268 825	7 266	**3%**
مبلغ الخام للتثبيتات المادية (Valeur des investissements gérés)	892 626 988 729.00دج	2 073 339989 .27 دج	**0.2%**
عدد بنود عناصر المخزونات	158 496	26 870	**32%**
مبلغ الخام المخزونات	18 110 528 ألف دج	6 232 040 734 دج	**34%**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة 2014 .

أهم الفروق والاستنتاجات المتعلقة بالتثبيتات المادية ودراسة أثرها على القوائم المحاسبية المالية

مما سبق يتبين لنا أنه يمكننا تعميم النتائج المتحصل عليها في وحدة الصيانة بالأغواط على ميزانية فرع النقل عبر الأنابيب وبالتالي على ميزانية الشركة الأم سوناطراك، وذلك للأسباب التالية :

- بما ان نسب تجزئة المباني ومعدلات الاهتلاكها موحدة، وبرغم أن نسبة عدد بنود عناصر التثبيتات المادية لمديرية الصيانة لا تمثل إلا (3%) أي ما نسبته (0.2%) من المبلغ الخام للتثبيتات المادية للفرع النقل عبر الأنابيب، الا اننا نستطيع تعميم النتائج، وخاصة إذا علمنا أن عدد الوحدات (10 عشرة) التابعة لفرع النقل عبر الأنابيب تعد 268 825 بند من بنود التثبيتات بمبلغ إجمالي قدره 892 626 988 729 .00 دج ، ذلك لأن كل وحدة تحتوي عدد كبير من المركبات للتثبيتات وبالخصوص المباني المختلفة إدارية وتجارية،اجتماعية و ورشات كثيرة.
- وكذا بالنسبة لمركبات التثبيتات المسجلة ضمن المخزونات نقول أن طبيعة عمل مديرية الصيانة بالأغواط جعلها تحوي مخزون هام من قطع الغيار والمركبات للآلات البترولية يمكنها من القيام بعمليات الصيانة المنتظرة والمبرمجة. فعدد بنود مخزوناتها يمثل النسبة الأكبر أي ثلث العدد الإجمالي لبنود مخزون الفرع، وأما مبلغها فيمثل (**34%**) من قيمة مخزون فرع النقل عبر الأنابيب (الذي يتطلب معدات ضخ بترولية وعدة محطات بترولية ممتدة من الصحراء إلى الشمال).

9.1.4 التثبيتات المادية المعدة من أجل البيع في ظل غياب نصوص النظام المحاسبي المالي ودراسة أثرها على القوائم المحاسبية المالية

لقد خصصة المعايير المحاسبية الدولية معيار خاص بالتثبيتات المادية المعدة من أجل البيع، في حين ان النظام المحاسبي لم يقدم تفاصيل عنها، ولذلك اراد الباحث معرفة أثر تطبيق هذا المعيار على القوائم المالية لوحدة الصيانة

إن الجدول التالي يبين : أنواع وأعداد من التثبيتات المادية حسب الفئة، والتي تم تحضير ملفاتها وإعدادها من أجل البيع، يمكن تفصيلها كالآتي :

❖ **الجدول رقم (26/03) يبين أنواع التثبيتات المادية حسب الفئة، والتي تم تحضير ملفاتها وإعدادها من أجل البيع.**

البيان	المبلغ بالالف دج	المبلغ الإجمالي بالالف دج
سيارة نفعية (VEHICULE UTILITAIRE 5 PLACES DOUBLE CABINE 9 CV)	850	
حافلة (AUTO CAR ISUZU 14 CV 27 PLACES DIESEL CLIMATISE)	3 550	
شاحنة قطر (CAMION DEPANAGE JIMPOOL ÉQUIPE D'UNE GRUE)	2 176	
شاحنة (CAMION PLATEAU 15 CV 4X4 TURBO)	1 293	
سيارة نفعية (VEHICULE CITROEN BERLINGO 7 CV)	1 270	
سيارة نفعية (VEHICULE RENAULT MEGANE " 6 CV ")	1 078	
سيارة نفعية (VEHICULE RENAULT LAGUNA 5 CV)	1 289	
سيارة نفعية (VEHICULE UTILITAIRE DOUBLE CABINE 9 CV 4X2)	850	
سيارة نفعية (VEHICULE UTILITAIRE PEUGEOT PARTNER FOURGON)	873	
سيارة رباعية الدفع (VEHICULE TOYOTA PICK.UP)	363	
المبلغ الإجمالي لمعدات النقل		**13 592**
تثبيتات مادية مختلفة (**Divers investissements reformes exercice 2014**)		**37 436**
المبلغ الكلي للتثبيتات المادية المراد التنازل عنها		**51 028**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ملفات البيع لمديرية الصيانة لسنة 2014.

أولا : الإستنتاجات والملاحظات الخاصة بالتثبيتات المادية المعدة من أجل البيع

- أن مديرية الصيانة قامت في 2014 بإعداد ملفات من أجل البيع معدات النقل ل 10 سيارات وشاحنات بمبلغ إجمالي خام قدره 592 13 ألف دج، مع العلم أن هذه المعدات مهتلكة اهتلاك كلي، أي أن لها قيمة محاسبية متبقية تساوي الصفر، لكن محافظ البيع وبعد المعاينة تقدم باقتراح القيمة الأدنى الافتتاحية للمزاد العلني، وبذلك فان المديرية تنتظر من عملية البيع تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية !، وبالاعتماد على المعلومات السابقة وتطبيقا للنظام المحاسبي المالي فان معدات النقل هذه لا يسمح بإخراجها وترصيد حساباتها من الميزانية إلا بعد بيعها.

- الملف الثاني هو الملف المتعلق بعدة تثبيتات مختلفة ما عدى معدات النقل، فهذه التثبيتات تم التحضير وإعداد ملفات تنازل وبيعها للزبائن، بقيمة إجمالية خام تقدر ب 436 37 ألف دج ، وبقيمة محاسبية صافية معدومة ! .

ثانيا : النقائص المتعلقة بالتثبيتات المادية المعدة من أجل البيع

- مما سبق يتضح لنا التناقض : حيث أن باقي القيمة المحاسبية لهذه التثبيتات تساوي الصفر إلا أن لها قيمة منتظرة للبيع، وكان من المفروض أن تكون صافي القيمة المحاسبية للتثبيت تساوي القيمة المراد بيعها بها (أي أن على الشركة أن تخطط لعملية البيع مسبقا هذا أولا، ثم أن قيمة البيع لا تدخل في حساب الاهتلاكات).
- إن مديرية الصيانة تواصل تطبيق الاهتلاكات حتى في الحالة التي تكون فيها التثبيتات معدة لأجل البيع وهذا مخالف لما جاءت به المعايير حيث ركزت على التالي (يتوقف استهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم فيه تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع الفقرة 55 المعيار 16).
- رغم أن النظام المحاسبي غير واضح فيما يتعلق بهذا النوع من المعاملة، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية أكثر دقة ووضوح في التصرف في مثل هذه المعاملات، فلقد قررت نقل وإعادة ترتيب التثبيتات المادية المراد بيعها محاسبيا من حساباتها المسجلة بها لأول مرة (عند حيازتها) إلى حساب خاص بالتثبيتات المراد التنازل عنها وبالقيمة المراد التنازل وبيع التثبيت المادي بها.
- الشرط الثاني لإعادة ترتيبها من التثبيتات المادية إلى حساب التثبيتات المعدة من أجل البيع يجب أن لا تتجاوز مدة السنة لبيعها والتنازل عنها، والملاحظ من الجدول أن المديرية لم تقم بإعادة الترتيب رغم أنه قد تم التحضير وإعداد ملفات البيع منذ 2014 والذي قيمته الإجمالية 436 37 ألف دج.

مما سبق نستطيع القول بأن القوائم المحاسبية المالية لا تعكس الصورة الحقيقية والواقعية، وكان من المفروض إعادة ترتيب هذه التثبيتات منذ 2014، وبيعها خلال فترة أقل من سنة مالية.

2.4 تحليل وتقييم لجدول حساب النتائج لسنة الإنتقال والسنوات الخمس الموالية (2010-2014)

اعتمدنا في تحليلنا لجدول النتائج لمديرية الصيانة على سنة التحول 2009 من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، حيث ركزنا على تحليل نتائج سنة 2009 المعدة وفق المخطط الوطني وقارنا نتائجها بنتائج نفس السنة 2009 بعد إعادة ترتيبها وصياغتها وفق النظام المحاسبي المالي، وحاولنا استخراج الفروقات حسب حسابات التسيير، وحساب أثر التحول على نتائج المديرية.

ثم حاولنا تمديد التحليل والدراسة لنتائج الوحدة للفترة الممتدة من 2010 إلى 2014 واستخراج نسب التباين في النتائج لقياس الأداء لمديرية الصيانة، كما حاولنا تحليل النتائج والنسب المحصل عنها.

1.2.4. دراسة مقارنة لجدول حساب النتائج : سنتطرق من خلال الجدول التالي لأهم الحسابات ولأهم التغيرات قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن ثم نحاول تحليلها واستخراج أهم النتائج

❖ **الجدول رقم (27/03) يبين حساب النتائج لمديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014.** **(المبلغ بالألف دينار)**

الحساب	البيان	جدول النتائج 2009 حسب المخطط الوطني (PCN)	جدول النتائج 2009 حسب (SCF)	التباين قي نتائج بين pcn-scf 2009	الفترة المحاسبية المالية					التباين من 2009 حتى 2014
					2010	2011	2012	2013	2014	
70	رقم الأعمال		1 060 046		1 102 217	1 204 276	1 482 842	1 232 154	1 548 444	%46
72	التغير في المخزونات							252 996	-48 166	
73	الإنتاج ا لمثبت		60 412		42 671	40 458	166 259	45 469	33 679	%-44
74	إعانات الاستغلال									
نتاج السنة ا لمالية		**1 081 405**	**1 120 458**	**39 053**	**1 144 888**	**1 244 734**	**1 649 101**	**1 530 619**	**1 533 957**	**%37**
60	ا لمشتريات المستهلكة		451 442		477 568	507 575	517 670	439 235	318 108	%30-
61	الخدمات الخارجية		128 103		103 336	166 540	194 837	147 707	212 898	%66
62	الاستهلاكات الأخرى		211 697		143 188	189 432	79 251	98 705	115 395	% 45-
استهلاك السنة المالية		**720 380**	**791 242**	**70 862**	**724 092**	**863 547**	**791 758**	**685 647**	**646 401**	**%18-**
القيمة ا لمضافة للاستغلال		**361 025**	**329 216**	**31 809**	**420 796**	**381 187**	**857 343**	**844 972**	**887 556**	**%170**
63	أعباء ا لمستخدمين	626 837	626 837		666 040	901 208	991 401	991 987	920 487	%47
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات	2 344	2 344		9 194	6 450	4 133	5 182	5 582	%138
الفائض الإجمالي للاستغلال		**- 268 156**	**-299 965**	**-31 809**	**-254 438**	**-526 471**	**-138 191**	**-152 197**	**-38 513**	**%87-**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على جدول النتائج لسنة التحول (2009) والخمس سنوات من 2010 الى 2014 لمديرية الصيانة.

هذه بيانات مأخوذة من جدول حساب النتائج لمديرية الصيانة : فالجدول السابق يضم أرصدة حسابات النفقات والإيرادات لسنة التحول 2009 من المخطط الوطني المحاسبي إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي مع تبيان الفرق بين تطبيق النظامين، وكذا أرصدة حسابات النفقات والإيرادات لخمس سنوات من 2010 إلى 2014، اقتصرنا على نتائج الحسابات الهامة فقط وذلك لنتمكن من معرفة مبلغ ونسبة التباين والنمو وتطور أداء الشركة من 2009 إلى 2014. فكانت الاستنتاجات كالتالي :

2.2.4 تحليل لأثر نتائج الدراسة المقارنة على جدول حساب النتائج

من الجدول السابق نستنتج التالي :

- أن قيمة المبيعات قد ارتفعت ب(46%) وذلك راجع في الغالب إلى مراجعة تسعيرة الفوترة (تكلفة + هامش الربح) لأعمال الصيانة التي تقوم بها الشركة لعملائها (بسبب التضخم وارتفاع الأجور).
- حساب (60) مشتريات قطع الغيار المستهلك قد انخفض ب (30 %) والسبب الأساسي هو أن مخطط الصيانة للعتاد البترولي لسنة 2014 (وهو مخطط يتم الاتفاق بموجبه على عدد وتوقيت عمليات التدخل والإصلاح للعتاد البترولي، وذلك بين مديرية الصيانة ووحدات النقل عبر الأنابيب للشركة الأم سوناطراك) والذي كان شحيحا فلقد تم الاتفاق على عدد قليل من عمليات التدخل والإصلاح للعتاد البترولي، والملاحظ كذلك أن :
- استهلاك قطع الغيار في عملية صيانة العتاد البترولي لسنة 2014 ضعيف جدا أي بنسبة (4.45 %)، فهي تمثل (قيمة استهلاك قطع الغيار أي 318 108 ألف دج على القيمة الإجمالية لمخزون قطع الغيار المقدر ب 327 149 7 ألف دج)، والسؤال المطروح :
- لماذا قيمة رقم الأعمال في ارتفاع مستمر في حين أن مبلغ قطع الغيار المستهلك في انخفاض ؟ الا يعتبر هذا تناقض إذا علمنا أن فاتورة الخدمات المقدمة تتكون من أربعة عناصر أساسية وهي : (تكلفة اليد العاملة التي قامت بأعمال الصيانة + تكلفة الآلات المستعملة في العملية + تكلفة قطع الغيار المستهلك فيها + تكلفة النقل سواء العمال أو الشاحنة الورشة) وبالتالي فان تكلفة قطع الغيار المستهلك جزءا أساسيا من فاتورة الخدمات المقدمة.

وللإجابة على التساؤل نقول أن مراجعة تسعيرة الفوترة المتعلقة باليد العاملة هي من ساهم أكثر في ارتفاع رقم الأعمال.

- الخدمات الخارجية حساب (61) قد انخفضت ب (50%) بين 2011 و2013 وذلك راجع إلى انتهاء مدة صلاحية الصفقات المبرمة مع الشركات الأجنبية والمتعلقة بأعمال الصيانة للمعدات البترولية في خارج الجزائر.

- إن(80 %) من حساب (64) الضرائب والرسوم، تخص الأجور والتي ارتفعت بنسبة (138 %) بين 2009 و 2014، وذلك راجع إلى :

✓ العدد الكبير من طلبات التقاعد المسبق بسبب ارتفاع علاوة التقاعد ب (47 %) في الفترة بين 2009 و2014 ؛

✓ وكذا تماشيا مع السياسة الاجتماعية والاقتصادية للجزائر التي سعت إلى رفع الأجور (نظرا لنقص القدرة الشرائية للمواطن الجزائري)، فارتفعت الأجور ب (49 %) بين 2010 و 2013 !.

- ارتفاع القيمة المضافة بنسبة (170 %) بين 2009 و 2014 بسبب انخفاض المصاريف ب (18 %) وارتفاع الإيرادات ب (37+ %)، وذلك سببه الرئيسي هو مراجعة تسعيرة فوترة أعمال الصيانة كما سبق ذكره.

3.2.4. أثر تطبيق المعيار (IAS 11) على إيرادات السنوات السابقة

ان سنة 2013 كانت أول سنة تطبيق للمعيار (IAS 11) طريقة تقدم الأشغال، والذي يخص أعمال الصيانة المقدمة للعملاء والتي تمتد بين سنتين، والتي يتم فوترتها لوحدات سوناطراك خاصة، فلقد كانت تسجل في السابق الا بعد انتهاء أعمال الصيانة في إيرادات السنوات السابقة لعدم تمكن الشركة من تقييم أعمال الصيانة في نهاية السنة.

كما يبين الجدول التالي : حساب (75) استرجاع من إيرادات السنوات الماضية (الإيرادات غير المسجلة في وقتها)، الذي بدأ يتناقص بسبب تمكن الشركة من تطبيق المعيار (IAS 11) طريقة تقدم الأشغال، سنة 2013

❖ جدول إيرادات السنوات السابقة (حسب المخطط الوطني المحاسبي) (المبلغ بالألف دينار)

الفترة المحاسبية المالية	2010	2011	2012	2013	2014
ح / 75 إيرادات السنوات السابقة	104 839	43 304	167 432	55 212	2 268

- **أهم الاستنتاجات**

- إن حساب (72) خدمات قيد الانجاز المقدمة من مديرية الصيانة لعملائها قدرت :
- في سنة 2013 بمبلغ قدره 617,88 995 252 دج، وفي 2014 بمبلغ 00. 611 829 204 دج. وهذا الحساب كان يسجل ضمن إيرادات السنوات السابقة وذلك قبل تطبيق المعيار (IAS 11).
- إنتاج المؤسسة لنفسها حساب (73) شهد انخفاض ب (44 %) بسبب تخلي مديرية الصيانة عن أعمال الصيانة للعتاد البترولي لصالح شركة أعمال المناولة (لصيانة العتاد البترولي) كالشركة (Algesco) والتي تقوم بأعمال الصيانة الكبرى الهامة خاصة المتعلقة ب اصلاح المضخات (Réparation Directrice, et Turbine).
- إن ما يعادل (55 %) من حساب (75) إيرادات أخرى يمثل خدمات مقدمة لوحدات سوناطراك تخص السنوات السابقة،و(45 %) تمثل استرجاع من مؤونة الأجور.

4.2.4. تحليل لأثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على القيمة المضافة

رغم أن المديرية قد حققت قيمة مضافة موجبة ومتزايد بل مضاعفة في الخمس سنوات الأخيرة فمن 796 420 ألف دج في سنة 2010 إلى 556 887 ألف دج سنة 2014 إلا أن هذه القيمة المضافة المحققة لا تستطيع تغطية أجور المستخدمين والضرائب والرسوم حتى وان كان هذا العجز في تناقص مستمر كما يظهر الجدول :

❖ **الجدول رقم (28/03) يبين نسبة الضرائب والأجور من القيمة المضافة للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014.**

البيان	النتائج حسب المخطط الوطني 2009(PCN)	النتائج حسب 2009 SCF	الفترة المحاسبية المالية				
			2010	2011	2012	2013	2014
القيمة ا لمضافة	361 025	329 216	420 796	381 187	857 343	844 972	887 556
مجموع ح /(63) الأجور و(64) الضرائب	629 181	629 181	675 234	907 658	995 534	997 169	926 069
نسبة (الضرائب والأجور) من القيمة المضافة	%57	%52	% 62	%42	%86	% 85	% 96

المصدر : من إعداد الباحث بناء على جدول النتائج لمديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014.

1) أهم الإستنتاجات من الجدول الاول

نستنتج من الجدول أن هناك تناقص في نسبة العجز أي ارتفاع نسبة التغطية حيث كانت القيمة المضافة لا تعطي إلا ما نسبته (42%) من الأجور والضرائب سنة 2011 ولكن في 2014 أصبحت تغطي (96 %) منها أي بعجز نسبته (4 %) فقط. والسبب الرئيسي هو مراجعة تسعيرة الفوترة سنة 2013. وكان من المفروض أن تتم مراجعة تسعيرة الفوترة كل سنة والأخذ في الاعتبار التضخم وكل الزيادات في المصاريف والأجور لكي يصبح مبلغ القيمة المضافة يعكس اداء المديرية).

الاستنتاج الثاني أن النتائج المتحصل عليها من القيمة المضافة والفائض الإجمالي عن الاستغلال لنفس السنة 2009 أي سنة التحول مختلفة، وهذا ما يبينه الجدول التالي :

❖ **الجدول رقم (29/03) يبين التباين بين النتائج المتحصل عليها من جدول النتائج لسنة 2009 أي سنة التحول**

البيان	النتائج حسب المخطط الوطني 2009 (PCN)	النتائج حسب النظام المحاسبي2009 (SCF)	التباين بينهما في 2009 (PCN - SCF)
نتاج السنة المالية	1 081 405	1 120 458	39 053
استهلاك السنة المالية	720 380	791 242	70 862
القيمة ا لمضافة للاستغلال	361 025	329 216	-31 809

المصدر : من إعداد الباحث بناء على جدول النتائج لسنة التحول2009 لمديرية الصيانة .

2) أهم الإستنتاجات من الجدول الثاني

كانت القيمة المضافة حسب المخطط الوطني المحاسبي 025 361 ألف دج بينما حسب النظام المحاسبي المالي فهي 216 329 ألف دج، أي بانخفاض قدره 809 31 ألف دج، وذلك راجع إلى التغيير في محتوى حسابات الإيرادات والنفقات حسب كل نظام. وهذا ما يتبين عندما نقارن بين:

- نتائج السنة المحاسبية المالية (رقم الأعمال) التي ارتفعت بمبلغ 053 39 ألف دج .
- استهلاك السنة المالية حسب النظام المحاسبي المالي ارتفعت بمبلغ 862 70 ألف دج حيث تم تصحيح وتعديل بعض الحسابات، كحساب التأمينات (من حساب 66 "**PCN**" إلى حساب 61 "**SCF** ") فأصبح يدخل في حساب القيمة المضافة ، وذلك عكس ما كان عليه في السابق أي حسب المخطط الوطني المحاسبي، وكذا بالنسبة لحساب العمولات البنكية (ضمن المصاريف المالية) الذي كان حسب المخطط الوطني المحاسبي حساب (65) فأصبح يدخل في حساب القيمة المضافة حسب النظام المحاسبي أي في حساب (61) الخدمات الخارجية.
- أن حساب الأجور والضرائب والرسوم لم يتغيرا في سنة التحول 2009 من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي.

5.2.4 أثر العجز في تطبيق المحاسبة التحليلية (تكلفة اليد العاملة) على نتائج المديرية

ان وحدة الصيانة تعتمد بشكل أساسي على خبرة اليد العاملة التي تقوم بعملية التدخل السريع للقيام بعمليات الصيانة والاصلاح للآلات البترولية، ولكن هناك معوقات تحول دون الاستفادة منها في تحقيق التدفقات النقدية التي كان من المفروض تحصيلها لصالح الوحدة، سنحاول في التالي تبيان وتوضيح ذلك من خلال :

أولا : توزيع عمال مديرية الصيانة حسب الوظيفة

- إن مديرية الصيانة بالأغواط تعاني عدم التوازن في توزيع عدد العمال حسب المستوى والوظائف (كما يبين الجدول أسفله)، حيث أن عدد الاطارات وأعوان التحكم مبالغ فيه، وكان من المفروض أن تعطي الأولوية فيها إلى العمال التقنيين والخبراء المتخصصين في صيانة العتاد البترولي وذلك خدمة :
  1. للأهداف المسطرة من المديرية المركزية سوناطراك ؛
  2. للمهمة الرئيسية التي وجدت المديرية من أجلها.

❖ **الجدول رقم (30/03) يبين عدد ورتب موظفي مديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014 :**

السنوات	إطار	عون تحكم (Maitrise)	عون تنفيذ (Exécution)	المجموع
2010	133	149	57	339
2011	123	137	59	319
2012	121	159	27	307
2013	116	158	26	300
2014	113	172	26	311

المصدر : من إعداد الباحث بناء على موازنات مديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014.

ثانيا : تحليل لأسباب العجز وعدم الاستفادة من خبرة عمال وحدة الصيانة

إن عدد العمال في تناقص مستمر وذلك راجع إلى أن :

- عدد كبير من العمال ذوي الخبرة والمعرفة فضلوا التقاعد المسبق من مديرية الصيانة في ظل العروض والإغراءات المقدمة لهم (أجور معتبرة) من الشركات المتعددة الجنسيات مقابل العمل لصالحها في الدول العربية التي تعاني من الحروب والاضطرابات كالعراق واليمن ....وذلك ما نستطيع ملاحظته ويبدو جليا في الجدول ففي سنة 2012 تناقص عدد العمال أعوان التنفيذ (Exécution) إلى النصف فمن (59) عامل في سنة 2011 تناقص العدد إلى (27) فقط في 2012.
- وكذلك بالنسبة للاطارات فان عدد العمال الخبراء المهندسين قد تناقص بين سنة 2011 إلى سنة 2014 من (123) عامل إلى(113) سنة 2014.

ثالثا : تصنيف العمال المنتجين لمديرية الصيانة حسب الوظيفة

ان العجز الكبير الثاني والذي تعاني منه مديرية الصيانة هو عدد العمال المنتجين أي الذين يساهمون في عملية الصيانة للعتاد البترولي فهو لا يتجاوز (136) عامل من بين (311) عامل يعملون في المديرية في سنة 2014 وهو ما يعادل (44 %) فقط من العمال يمكن فوترة ساعات عملهم لأنهم يساهمون مباشرتا وهذا ما يبينه الجدول التالي :

❖ **الجدول رقم (31/03) يبين تصنيف العمال المنتجين لمديرية الصيانة حسب الوظيفة والرتبة لسنة 2014**

تصنيف العمال المنتجين	عدد العمال المساهمين مباشرة في العملية الانتاجية	العدد الكلي للعمال حسب الرتبة	النسبة
مهندس وإطار سام	60	113	44.11%
عون تحكم	50	172	36.76%
عون تنفيذ	26	26	19.13%
المجموع	**136**	**311**	**100%**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على احصائيات دائرة المناهج لمديرية الصيانة لسنة 2014.

- من الجدول السابق يظهر عدم التوازن في عدد العمال وتوزيعهم حسب الوظائف وهنا نطرح السؤال التالي : هل أن عملية التوظيف كانت مدروسة ومخطط لها حسب احتياجات المديرية من اليد العاملة المتخصصة لرفع مستوى رقم الأعمال أم أنها كانت تلبي مصالح شخصية لبعض المسيرين والإطارات العليا للشركة ؟...! وهذا ما يبينه التالي :

❖ **الجدول رقم (32/03) تصنيف العمال غير المساهمين مباشرة في العملية الإنتاجية حسب الوظيفة والرتبة (2014)**

البيان	العدد	النسبة
مهندس و إطار سام	53	30.28%
عون تحكم	122	69.72%
عون تنفيذ	0	0.00%
مجموع عدد العمال غير المساهمين مباشرة في العملية الإنتاجية	**175**	**100%**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على احصائيات مصلحة المستخدمين لمديرية الصيانة لسنة 2014.

رابعا : جهود التكوين، التدريب والتمهين لعمال الصيانة

من أهم الموارد والوسائل المتاحة للوحدة الاقتصادية لبسط سيطرتها واحتكارها لسوق، درجة احتراف وخبرة طاقتها ومواردها البشرية، فهذه الاخيرة تتطلب تطوير وتكوين متواصل، ولذلك حاولنا ان نتطرق للجهود المبذولة والمتعلقة بالتكوين، التدريب والتمهين لعمال الصيانة.

فالملاحظ في مديرية الصيانة ان جهود التكوين، التدريب والتمهين للعمال ضعيفة جدا في الفترة الممتدة على مدى الخمس سنوات حيث قدرة حسب الجدول كالتالي :

❖ **الجدول رقم (33/03) يبين جهود التكوين، التدريب والتمهين لعمال مديرية الصيانة** (المبالغ بالألف دينار)

البيان	الفترة المحاسبية المالية			
	2010	2011	2013	2014
مصاريف التدريب و التكوين	51 441	104 075	150 225	57 004
مجموع (ح/ 63) الأجور و(ح/ 64) الضرائب	997 169	995 534	907 658	675 234
النسبة	**5.15%**	**10.45%**	**16.55%**	**8.44%**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة من سنة 2010 الى 2014.

ان كل من النظام المحايسبي المالي والمعايير اعتبرا مصاريف التكوين المتعلقة والمرتبطة بحيازة تثبيث مادي معين على انها تسجل ضمن تكلفة التثبيت وتهتلك على طول مدة حياته الاقتصادية، الا ان بعض الممارسين لمهنة المحاسبة يقترحون تسجيل مصاريف التكوين كمركب ضمن التثبيتات المادية أو المعنوية (كونها تتوفر فيها شروط التسجيل ضمن الأصول والتي هي امكانية التقييم وتحقق تدفقات نقدية) وتهتلك على مدة حياة العامل كون هذا التكوين يعتبر من الخبرة النراكمية المكتسبة من طرف العامل، والتي تساهم في جلب المنافع الاقتصادية أي التدفقات النقدية المستقبلية.

3.4. تحليل لجدول تدفقات الخزينة للسنوات الخمس الموالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي (2010-2014)

ان مديرية الصيانة والشركة الأم سوناطراك تطبق الطريقة غير المباشرة، الا ان الطريقة المباشرة هي الطريقة مفضلة في النظام المحاسبي المالي إذ تقدم معلومات قد تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة. وفي ظل هذه الطريقة كذلك يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للبنود الرئيسية. بعكس الطريقة غير المباشرة حيث يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار

العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأيي مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية، حيث يتم تعديله بالأخذ في الحسبان : المؤشرات المرتبطة بالعمليات التي لا تتطلب تدفقات نقدية مثل الاهتلاكات، استرجاع الاهتلاكات، المؤونات، التغييرات في الضرائب المؤجلة، الربح والخسارة المرتبطة بسعر الصرف .....الخ.

ان البيانات الموالية مأخوذة من جداول تدفقات الخزينة لمديرية الصيانة للأربع سنوات من 2010 إلى 2014 تطبيق النظام المحاسبي المالي.

❖ **الجدول رقم (34/03) يبين تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) للفترة الممتدة من سنة 2010 الى 2014.**

(المبلغ بالألف دينار)

البيان	الفترة المحاسبية المالية				
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية					
صافي نتيجة السنة المالية	-148 007	-611 965	-186 938	-158 707	-85 192
تصحيحات من أجل :					
الاهتلاكات والأرصدة	127 572	159 195	186 113	109 065	126 608
تغير المخزونات	-344 808	2 145	-747 149	-885 913	-922 237
تغير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى	26 069	3 300	16 817	-11 755	-48 187
تغير الموردين والديون الاخرى	-33 827	134 640	-90 047	42 210	-43 541
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية	7 534	0.00	0.00	0.00	0.00
الترحيل من جديد وحساب بين الوحدات	141 723	372 405	126 468	742 443	989 132
تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)	**-223 744**	**59 720**	**-694 736**	**-162 657**	**16 583**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار					
المسحوبات عن اقتناء التثبيتات	-231 939	-262 475	-71 953	-95 170	-27 491
التحصيلات عن التنازل عن التثبيتات	10 849	2 046	260 808	718	11 394
اقتناء التثبيتات المالية	-3 750	-11 678	-23 127	-7 405	-17 629
التنازل عن التثبيتات المالية	8 023	7 614	9 489	23 070	10 576
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)	**-216 817**	**-264 493**	**175 217**	**-78 787**	**-23 150**
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل					
تأثيرات النتيجة (ن–1)	326 975	148 007	611 965	186 938	158 707
احتياطي اختياري					
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)	**326 975**	**148 007**	**611 965**	**186 938**	**158 707**
تغيرات أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)	**-113 586**	**-56 766**	**92 446**	**-54 506**	**152 140**
أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية	136 827	23 241	-33 524	58 922	4 416
أموال الخزينة عند إقفال السنة المالية	23 241	-33 525	58 922	4 416	156 556
تغير أموال الخزينة خلال الفترة	**-113 586**	**-56 766**	**92 446**	**-54 506**	**152 140**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على جداول تدفقات الخزينة لمديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2010 الى 2014.

ان ابرز ما يميز الجدول السابق تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية فان أغلبها سالبة ومتناقصة، والذي كان سببه الرئيسي شراء كميات من القطاع الغيار الغالية الثمن، وكذا التماطل في تحصيل الديون والتعجيل بدفع المستحقات ويمكن تفصيل ذلك في التالي :

رغم ان النتيجة خسارة على مدى الخمس سنوات إلا انها في تناقص مستمر، بل أنها لا تعكس الوضع الحقيقي لنشاط المديرية ذلك لأن التسعيرة المطبقة في تقييم الخدمات المقدمة قديمة (منذ 2013) ولم يتم تحينها وأن عدد كبير من وسائل الانتاج لم تحتسب في عملية الفوترة للزبائن نظرا لعدم تطبيق المحاسبة التحليلية.

ان الاهتلاكات وانخفاض القيمة قد شهدت تغيرات بمقدار الربع تمثلت في ارتفاع حتى سنة 2012 ثم انخفاض وذلك راجع الى أسباب عديدة.

أما تغيرات المخزونات فقد شهدت ارتفاع بمقدار ثلاثة مرات في الفترة 5 سنوات الاخيرة ، أي انتقلت من 808 344 ألف دج في 2010 الي ارتفاع بما مقداره 000 700 ألف دج كل سنة تقريبا خاصة السنوات 2012 الى 2014 وهذا يعكس حجم وقيمة المشتريات المتزايدة من قطاع الغيار.

ان حساب بين الوحدات في ارتفاع دائم وذلك راجع الى ارتفاع سعر وحجم التعاملات والخدمات الفندقية المقدمة للفرق المتخصصة في اصلاح وصيانة العتاد البترولي، وكذا نفقات الاطعام والتكوين للمستخدمين.
ان التغير فى الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى من 2010 الى 2012 كان موجب وذلك يعني ان عملية المتابعة وتحصيل الديون من الزبائن كانت ايجابية ومقبولة، وذلك بخلاف السنوات الموالية أي 2013 و2014 حيث أن مستوى الفوترة للزبائن زاد عن وتيرة التحصيل، وبالتالي فعلى المديرية القيام بعملية تحصيل واسعة من عملائها.
ان التغير في الموردين والديون الاخرى كان في سنة 2011 أكبر (640 134 ألف دج) وذلك راجع للعدد الكبير من فواتير الموردين التي وصلت متأخرة في نهاية السنة مما لم يمكن مصلحة الخزينة من دفع قيمتها قبل نهاية السنة، عكس ما كان في 2014 حيث تم دفع ما يعادل مبلغ الديون المسجلة خلال السنة بالإضافة الى (541 43 ألف دج) من الديون للموردين السابقة.

بالنسبة للمسحوبات عن اقتناء التثبيتات فهو يضم كل ما تم حيازته من تثبيتات سواء من الموردين أو تلك التي تمت حيازتها عن طريق التنازل من الوحدات الاخرى التابعة لسوناطراك، حيث يظهر جليا ومن خلال المبلغ المتناقص الظاهر في الجدول السابق ان المديرية لم تقم بتجديد تثبيتاتها أو باقتناء تثبيتات جديدة هامة.

وبعكس الملاحظة السابقة فان التحصيلات عن التنازل عن التثبيتات تمثل مبالغ متواضعة وجلها من عملية التنازل بين الوحدات، حيث ان معظمها ناتج عن التنازل عن تثبيتات من المديرية لصالح الوحدات الاخرى.

أما فيما يخص اقتناء التثبيتات المالية والتنازل عنها فهي تخص القروض الطويلة والمتوسطة المقدمة من المديرية لعمالها من أجل اقتناء سيارات أو مساكن وتحصيلها عن طريق دفعات شهرية.

ان التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة التمويلية لا تأدي المعنى المطلوب حيث أن الاحتياطي الاختياري يضم نتيجة الفترة المحاسبية المالية السابقة (خسارة).

ان الارتفاع في مشتريات قطاع الغيار في الأربع سنوات الأخيرة أثر سلبا على التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية، لكن اذا تم حذف تغيرات المخزونات فستصبح النتيجة (التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية) موجبة، كما هو مبين في الجدول الاحق :

- ✓ قيمة المخزون في 01-01- 2010 كان 364 251 4 ألف دج
- ✓ قيمة المخزون في 31-12- 2014 كان 330 741 6 ألف دج.

وبالتالي تغيرات المخزون قد ارتفعت من 01-01-2010 الى 31-12-2014 بما يقدر ب 966 489 2 ألف دج

❖ **الجدول رقم (35/03) يبين تدفقات الخزينة من الأنشطة العملياتية (خارج تغيرات المخزونات)للفترة الممتدة من سنة 2010 الى 2014.**

البيان	الفترة المحاسبية المالية				
	2010	2011	2012	2013	2014
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية	-223 744	59 721	-694 736	-162 657	16 583
تغير المخزونات	**344 808**	**-2 145**	**747 149**	**885 913**	**922 237**
التدفقات النقدية من الأنشطة العملياتية (خارج تغيرات المخزونات)	121 064	57 576	52 413	723 256	938 820

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أثر وعيوب التسجيل المحاسبي الخاطىء لبعض المعاملات على جدول تدفقات الخزينة، وكيف أن التسجيل المحاسبي يأثر حتى على المعنى والفهم الصحيح للقوائم المالية، فمبلغ التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية لا يعكس المعاملات التي قامت بها المديرية وحجم نشاطها الفعلي وذلك مرده الى التسجيل الخاطىء لمبلغ المشتريات المتعلقة بقطاع الغيار فلقد سجلة ضمن المخزونات ولكن في الحقيقة كان يجب أن يتم أولا فصل المخزونات عن المركبات التابعة للتثبيتات (الالات الضخ البترولية)، فهذه الاخير تسجل من المفروض في المسحوبات عن اقتناء التثبيتات أي ضمن تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار وبهذا تتغير المجاميع ومحتوى وشكل هذا الجدول، فالتدفقات النقدية من الأنشطة العملياتية (خارج تغيرات المخزونات) أظهرت أرصدة موجبة وتصاعدية عكس النتائج الأولى.

أما عن التمويل الذاتي فان الجدول التالي يوضح عجز المديرية في استغلاله

❖ **الجدول رقم (36/03) يبين عجز المديرية في إستغلال التمويل الذاتي للفترة الممتدة من سنة 2010 الى 2014.**

(المبلغ بالألف دينار)

البيان	الفترة المحاسبية المالية				
	2010	2011	2012	2013	2014
الإهتلاك والمؤونة وانخفاض القيمة	127 572	159 195	186 113	109 064	126 608
الإهتلاك (خارج المؤونات وانخفاض القيمة)	129 587	149 939	182 358	96 636	89 795
اقتناء التثبيتات (بما فيها حساب التثبيتات قيد الانجاز)	-231 939	-262 475	-71 954	-95 170	-17 193
فائض أو عجز التمويل الذاتي	**-102 352**	**-112 536**	**110 404**	**1 466**	**72 602**

المصدر : من إعداد الباحث.

من خلال الجدول يظهر لنا جليا عدم التوازن والاستغلال الأمثل للتمويل الذاتي في اقتناء التثبيتات، فمشتريات التثبيتات لسنتي 2010 و2011 تم تمويل شرائهم عن طريق الاصول الجارية (352 102 ألف دج و 536 112 ألف دج)، وأما مشتريات التثبيتات لسنتي 2012 ، 2013 و 2014 فقد تم تمويل شرائهم عن طريق الاصول غير الجارية لكن يبقى على التوالي مبلغ (466 1 ألف دج و 404 110 ألف دج و 602 72 ألف دج) غير مستغل في شراء التثبيتات.

الملاحظة التالية تخص عدم التوازن في نتائج دورة الاستغلال

❖ **الجدول رقم (37/03) يبين عدم التوازن في نتائج دورة الاستغلال للفترة الممتدة من سنة 2010 الى 2014.**

(المبلغ بالألف دينار)

البيان	الفترة المحاسبية المالية				
	2010	2011	2012	2013	2014
تغير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى	26 069	3 300	16 818	-11 755	-48 187
تغير الموردين والديون الاخرى	-33 827	134 640	-90 047	42 210	-43 541
الفرق	-7 758	137 940	-73 229	30 455	-91 728

المصدر : من إعداد الباحث.

من خلال الجدول يظهر لنا جليا عدم التوازن في المقبوضات والمدفوعات ففي سنة 2010 قامت مديرية الصيانة بتحصيل مبلغ 069 26 ألف دج من عملائها في مقابل دفعها مبلغ 827 33 ألف دج للموردين أي بفارق قدره 757 7 ألف دج ، وفي سنة 2013 مديرية الصيانة لم تحصل مبلغ 754 11 ألف دج من عملائها في مقابل لم تدفع مبلغ 210 42 ألف دج للموردين، وكنتيجة لما سبق فان مديرية الصيانة ينقصها الاهتمام بالجانب المالي لتسير ولتأمين احتياجاتها المستقبلية.

في الاخير نشير الى أن مديرية الصيانة عانت من عجز مالي يقدر ب 523 33- ألف دج وذلك في سنة 2011 .

4.4 الملاحق

ان ملاحق مديرية الصيانة بالأغواط ليست مفصلة وغير شاملة لكل المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات، فبالأضافة الى القوائم الخمسة الرئيسية (الميزاتية/جدول النتائج/تدفقات الجزينة/حركة رؤوس الاموال/الملاحق) هناك 21 جدول تابعة، تحوى تفاصيل خاصة متعلقة بالتثبيتات-الاهتلاكات-انخفاض القيمة-المخزونات..... بالاضافة الى تفاصيل لارصدة حسابات الحقوق والديون وهي تشمل رقم الفاتورة تاريخها ومبلغها واسم المتعامل بالاضافة لذالك قائمة بالجرد المادي للتثبيتات وللمخزونات والبنك والصندوق مع تقارير نهاية السنة. الا ان كل هذه الجداول غير كافية حسب رأي الباحث ذلك لأن النظام المحاسبي المالي لم يقدم قائمة مفصلة وموحدة بأهم التفاصيل والشروح المطلوب الاعلان عنها بل تركت للشركات الحرية في ذلك مما قد يأدي الى اتساع الهوة ويشجع على الاختلافات.

5. أثر التغير في بعض حسابات التسيير على جدول النتائج وعلى جدول التدفقات النقدية

في التالي حاولنا أن نقدم ونبين الأثر العكسي لبعض حسابات التسيير على بعض القوائم المحاسبية المالية ونقصد بالضبط حساب النتائج وجدول التدفقات النقدية.

❖ **الجدول رقم (38/03) يبين أثر حسابات التسيير على كل من جدول النتائج وجدول التدفقات النقدية**

Tableau récapitulatif sur l'impact des comptes du compte de résultat sur le tableau de flux de trésorerie

رقم الحساب	رقم الحساب	الأثر على جدول حساب النتائج		الأثر على جدول التدفقات النقدية	
		يتزايد	يتناقص	يتزايد	يتناقص
68	مؤونة الاهتلاك أو انخفاض القيمة		X	X	
78	استرجاع من الخسائر انخفاض القيمة والمؤونات	x			x
73	انتاج المسجل ضمن التثبيتات	x			x
754	إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة	x			x
665	فرق التقييم الناتج عن انخفاض قيمة التثبيتات المالية		X	X	
765	فرق التقييم الناتج عن ارتفاع قيمة التثبيتات المالية	x			x
666	خسارة الصرف		X	X	
766	أرباح الصرف	x			x
661	مصاريف الفوائد		X	X	
761	إيرادات المساهمة	x			x
762	إيرادات المشتقات المالية	x			x
763	إيرادات الحقوق	x			x
692	الضرائب المؤجلة عن الأصول		X	x	
693	الضرائب المؤجلة عن الخصوم		X	x	
652	خسائر القيمة عن التنازل عن الأصول غير الجارية وغير المالية		X	x	
667	خسائر صافية عن التنازل عن التثبيتات المالية		X	x	
752	الأرباح عن التنازل عن الأصول غير الجارية وغير المالية	x			x
767	الأرباح صافية عن التنازل عن التثبيتات المالية	x			x

المصدر : من إعداد الباحث.

6. أثر التغير في بعض حسابات الميزانية على جدول التدفقات النقدية

أراد الباحث من خلال حسابات الميزانية وبالاعتماد على أرصدة حساباتها تبين أثرها على جدول التدفقات النقدية

❖ **الجدول رقم (39/03) يبين أثر حسابات الميزانية على جدول التدفقات النقدية**

Tableau récapitulatif sur l'impact des comptes du bilan sur le tableau de flux de trésorerie

البيان	الحسابات	التباين (رصيد بداية السنة- رصيد نهاية السنة)	الأثر على جدول التدفقات النقدية	
			يتزايد	يتناقص
حسابات المخزونات	30– 31 -32 – 33 – 34 – 35 – 36 – 37	- تباين ايجابي	X	
		- تباين سلبي		X
حسابات الحقوق	41 – والأرصدة المدينة للحسابات 42 – 43 -44 – 45 (ما عدى الحساب 457) 46 – 47 - 48	- تباين ايجابي	X	
		- تباين سلبي		X
حسابات الديون	40 – والأرصدة الدائنة للحسابات 42 – 43 - 44 – 45 (ما عدى الحساب 457) 46 – 47 – 48	- تباين ايجابي	X	
		- تباين سلبي		X

المصدر : من إعداد الباحث.

7. متطلبات نظام المعلومات

بما أن المحاسبة هي نظام لتنظيم المعلومة المحاسبية المالية فان أي نقص أو تقصير في التشريعات والتفاصيل قد تكون له عواقب وخيمة على القوائم المحاسبية المالية، فشح المعلومة يؤدي إلى الغموض في تطبيق بعض المعايير المحاسبية مما يفتح باب الاجتهاد الشخصي، وبالتالي عدم تحقيق الهدف الأساسي من وضع المعايير وهو تحقيق التوحيد المحاسبي ولو محليا هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان عجز شركة كبيرة كسوناطراك على توفير نظام معلومات موحد ومشترك يكون في شكل شبكة مفتوحة أمام المستعملين والمسيرين في جميع الفروع والوحدات التابعة للشركة الأم قد يجنبها تكاليف كبيرة لا تزال تتحملها ومثال ذلك :

بدلا من أن كل وحدة من فروع الشركة سوناطراك تقوم بإعداد برنامج آلي لوجيسيال خاص بها لتسيير ومتابعة تثبيتاتها كما هو الحال حاليا، كان يمكن أن تقوم الشركة الأم بإنشاء نظام معلوماتي موحد لمتابعة التثبيتات المادية طوال مدة حياتها ويسهل احتساب الاهتلاكات، ومتابعة المركبات واهتلاكها وتواريخ تغييرها، وحتى انخفاض القيمة وإعادة التقييم،

وبنفس الطريقة للمخزونات بأن تمكن مسؤول المخازن من الاطلاع عن مخازن قطع الغيار الوحدات الأخرى، مما يسمح لهم بالاطلاع على كميات ونوع قطع الغيار المتوفر في المخازن التابعة للوحدات الأخرى، وبالتالي يجنب الشركة سوء تسيير المشتريات والمخزونات وإعادة شراء نفس قطع الغيار بثمن أعلى رغم توفرها في وحدات أخرى.

8 ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014

نستعرض في الجدول الموالي **ميزانية مديرية الصيانة** لسنة **2014** ، ثم في النقطة الموالية (**9.3**) ميزانية مديرية الصيانة لنفس السنة **2014** ولكن بعد اعادة تقييم وترتيب بعض **عناصرها** وهو (اجتهاد شخصي من الباحث) بعد تصحيح بعض الأخطاء الناتجة عن عدم أو سوء تطبيق لنصوص النظام المحاسبي المالي، ونحاول أيضا تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية غير المأخوذ بتطبيقها وفق النظام المحاسبي المالي

❖ **الجدول رقم (40/03) يبين جدول ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014**

	الأصول			الخصوم		
البيان	الإجمالي	إهتلاك و مؤونات	الصافي	الخصوم	الصافي	المجموع الصافي
أصول غير الجارية: **التثبيتات المعنوية:** **التثبيتات المادية:** **أراضي** **باقي التثبيتات المادية الأخرى** **التثبيتات المالية**	**19 287 448 . 85** **4 018 641** **2 069 619 098 .27** **24 598 287 .55**	**19 182 615 .51** **1 736 044 971 .11**	**104 833 .34** **4 018 641** **333 574 127 .16** **24 598 287 .55**	**رؤوس الأموال الخاصة** **نتيجة السنة (خسارة)** **التنازل ما بين الوحدات** **المجموع 1** **الخصوم غير الجارية**	**-85 192 534 .99** **7 490 015 244 .94** **7 404 822 709 .95** **0.00**	
مجموع الأصول غير الجارية	**2 117 523 475 .67**	**1 755 227 586 .62**	**362 295 889 .05**	**مجموع الخصوم غير الجارية**		**7 404 822 709 .95**
الأصول الجارية **مخزونات** **الحقوق** **المتاحات وما شابهها**	**7 149 327 647 .16** **76 313 605 .98** **156 556 100 .74**	**61 075 556 .89**	**7 088 252 090 .17** **76 313 605 .98** **156 556 100 .74**	**الخصوم الجارية**	**278 594 975 .99**	
مجموع الأصول الجارية	**7 382 197 353 .88**	**61 075 556 .89**	**7 321 121 796 .89**	**مجموع الخصوم الجارية**		**278 594 975 .99**
المجموع العام لأصول	**9 499 720 829 .55**	**1 816 303 143 .61**	**7 683 417 685 .94**	**المجموع العام لرأس المال و الخصوم**		**7 683 417 685 .94**

9 ميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014 المعدلة (حالة التطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي وبعض المعايير الدولية)

❖ الجدول رقم (41/03) يبين جدول الميزانية المعاد ترتيبها والمعدلة حسب المعايير المحاسبية لسنة 2014 لمديرية الصيانة

	الأصول			رؤوس الأموال والخصوم		
البيان	الاجمالي	إهتلاك و مؤونات	الصافي	رؤوس الأموال والخصوم	الصافي	المجموع الصافي
الأصول غير الجارية: التثبيتات المعنوية: التثبيتات المادية: أراضي باقي التثبيتات المادية الأخرى التثبيتات المالية مركبات التثبيتات قطع الغيارالاساسية	19 287 448 .85 4 400 000 000 2 018 591 098 .27 24 598 287 .55 4 022 622 000	19 182 615 .51 1 685 016 971 .11	104 833 .34 4 400 000 000 333 574 127 .16 24 598 287 .55 4 022 622 000	**رؤوس الأموال الخاصة** فرق إعادة التقبيم الأراضي نتيجة السنة (خسارة) التنازل ما بين الوحدات	4 395 981 359 -65 192 534 .99 7 490 015 244 .94	
				مجموع رؤوس الأموال الخاصة	11 820 804 068 .95	
				الخصوم غير الجارية		
مجموع الأصول غير الجارية	10 485 098 834 .67	1 704 199 586 .62	8 780 899 248 .05	مجموع رؤوس الأموال والخصوم غير الجارية		11 820 804 068 .95
أصول جارية الأصول المعدة من أخل التنازل مخزونات الحقوق المتاحات و ما شابهها	20 000 000 3 126 705 647 .16 76 313 605 .98 156 556 100 .74	61 075 556 .99	20 000 000 3 065 630 090 .17 76 313 605 .98 156 556 100 .74	**الخصوم جارية**	278 594 975 .99	
مجموع الأصول الجارية	3 379 575 353 .88	61 075 556 .99	3 318 499 796 .89	مجموع الخصوم جارية		278 594 975 .99
المجموع العام للأصول	13 864 674 188 .55	1 765 275 143 .61	12 099 399 044 .94	المجموع العام لرؤوس الأموال الخصوم		12 099 399 044 .94

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانيات مديرية الصيانة للفترة الممتدة من سنة 2009 الى 2014.

1.9 أهم الإستنتاجات عن الميزانية المعدلة في حالة التطبيق الصحيح لنظام المحاسبي المالي وبعض المعايير الدولية

إن الهدف الأساسي من القوائم المحاسبية المالية هو استقطاب وجذب رؤوس الأموال من خلال عرض معلومة مالية بخصائص نوعية عالية الجودة لتعكس الصورة الحقيقية لنشاط الشركة، وبما أننا نعتقد أن هناك بعض النقائص التي أشرنا لها سابقا وسوء التطبيق لبعض المعايير، فلقد تم إجراء بعض التعديلات الضرورية على جدول الميزانية لسنة 2014 لمديرية الصيانة بالأغواط، بالاعتماد على معطيات واقعية للتمكن من إظهار الصورة الحقيقية لنشاط مديرية الصيانة, وتطبيقا لبعض المعايير المحاسبية الدولية

المعترف بها وغير المطبقة، وخاصة التي تؤثر على التحليل المالي لنتائج الشركة، وعلى قرارات ورأي المستثمرين الحاليين والمستقبلين، وذلك لتبين أثر التطبيق الصحيح لبعض المعايير والقواعد المحاسبية على شكل ومحتوى القوائم المحاسبية المالية واستخراج أهم الاختلافات والفروق بين القوائم المحاسبية المالية العادية المنشورة والقوائم المعدلة.

أولا : أهم المعايير التي أسيئ تطبيقها : ان أهم النصوص والمعايير التي أسيئ تطبيقها في القوائم المالية لمديرية الصيانة نوردها في التالي :

- إن المعايير المحاسبية الدولية أعطت الشركات قدر كبير من الحرية في اختيار طريقة التقييم ولكن المديرية لا تستطيع تطبيق البعض منها لنقص الامكانيات البشرية (الخبراء) والمادية ولاختلاف البيئة الاقتصادية والمالية ؛
- إن النظام المحاسبي المالي لم يتعرض للتثبيتات المعدة من أجل البيع كما تعرض لها المعيار المحاسبي الدولي(IFRS 5)، رغم أن هذا المعيار هام جدا لما له من أثر على شكل ومحتوى القوائم المحاسبية المالية.
- إن النظام المحاسبي المالي تعرض لمركبات التثبيتات المادية إلا أنه لم يتعرض في التفاصيل إلى رقم الحساب المخصص لهذه المركبات، وتركها للاجتهادات وهذا في رأيي سيؤدي إلى اختلافات كبيرة بين الشركات الوطنية مما يسبب تباينات في القوائم المالية، وبالتالي لا تحقق المبدأ الأساسي وهو التوحيد المحاسبي ولو محليا. ومثال ذلك ما كان في المخطط المحاسبي لقطاع النفط ونقصد سوناطراك، فلقد جعل حساب واحد وهو (218) للمركبات التثبيتات، وهذا حسب رأيي لا يؤدي الغرض المطلوب بل سيكون حسابا فوضويا، كون المركبات من المفروض أن تتبع الحساب الرئيسي للمركب الأساسي لها، وذلك لعدة أسباب من بينها أن معدل الاهتلاك لكل مركب يختلف عن الآخر هذا من جهة، ومن جهة أخرى كون هناك مركبات يتم اهتلاكها منذ تاريخ حيازتها، وهناك أخرى يتم اهتلاكها فقط عند تركيبها أو تغييرها.
- من أهم النقائص التي تعاني منها شركة سوناطراك هو نقص في الإجراءات القانونية والتنظيمية لبعض الحسابات الرئيسية مثل كيفية التسجيل في الحساب (11) الترحيل من جديد لما له من أهمية في تسوية وتصحيح الأخطاء والنسيان وسوء التقدير وكذا نفقات وإيرادات السنوات السابقة... فلم يتم الإعلان وإصدار الإجراءات التنظيمية لكيفية التسجيل ضمن الحساب (11) إلا في 2015/12/20 ليطبق خلال نفس هذه السنة 2015 فمنذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في 2010 كان يسجل نفقات وإيرادات السنوات السابقة ضمن الحساب المخصص لها

(ح/ 75) أو (ح/65) بحيث كان هذا التسجيل يمثل خرقا صارخ للقانون وللنظام المحاسبي المالي فتسجيل نفقات وإيرادات السنوات السابقة ضمن حساب (65 و 75) يأدي الى :

- تغير في نتيجة السنة وبالتالي تصبح النتيجة لا تعبر عن الحقيقة الاقتصادية لنشاط الشركة.
- أن يكون حساب النفقات المتعلق بالضريبة على أرباح السنة لا يعبر بصدق عن التزامات الشركة اتجاه مديرية الضرائب ولا يعكس الحقيقة الاقتصادية.
- من خلال ما سبق نستطيع استنتاج أن الحساب (11) يجب أن يتضمن جميع العمليات المتعلقة بنفقات وإيرادات السنوات السابقة وليس الرصيد فقط بين الحسابين (النفقات وإيرادات السنوات السابقة) ليسمح لإدارة الضرائب تسهيل القيام بعملية المراقبة للوضعية الجبائية.

تم استثناء من القاعدة استرجاع من نفقات أو إيرادات السنوات السابقة تلك المتعلقة بمؤونة العطل المدفوعة الأجر وعلاوة المردودية وكذلك تم استثناء نفقات وإيرادات السنوات السابقة المتعلقة بما بين الوحدات، (وكل ما جاء به هذا العنصر الرابع يعد حسب رأيي خرقا للقانون وللنظام المحاسبي المالي ! لأنه لا يوجد أساس أو دعامة يستند عليها هذا الاستثناء).

ثانيا : أهم التغييرات والتعديلات على ميزانية المديرية

أهم التغييرات والتعديلات التي أجريت على جدول الميزانية لسنة 2014 فهي مستمدة من معلومات عن البيانات المالية والمحاسبية لمديرية الصيانة والتي نوردها في التالي :

- **التغيير الأول** : اعتمدنا فيه على التصريحات الكتابية المتعلقة بالبنود الأغلى ثمن، التي تم الإعلان عنها في تقارير الجرد النهائي للمخزونات لخمسة سنوات سابقة، وهي التي لم يتم استهلاكها أو تداولها لفترة تفوق ثلاث سنوات، حيث أنها قطع غيار أساسية للآلات والمعدات البترولية الكبرى (وهذا رأي التقنيين والمهندسيين العاملين في المديرية)، وبالتالي تم إعادة ترتيبها في الميزانية المعاد ترتيبها من قسم المخزونات إلى التثبيتات المادية وبالضبط حساب المركبات وهي بقيمة. 000 622 022 4 دج ، فتم ترحيلها من حساب المخزونات (32 تموينات أخرى) إلى حساب مركبات التثبيتات المادية حساب (2x) الذي زاد بنفس المبلغ ، (ذلك لأنها في الحقيقة أجزاء أساسية من الآلات يتم استبدالها وفق مخطط زمني محدد يعتمد على ساعات العمل القصوى للمركب المراد استبداله)، ويجب أن أشير الى أنه من المفروض أن :

يتم الفصل في المراد والهدف من استعمالها (قطاع الغيار مركبات) قبل شرائها كي نعرف تسجيلها محاسبيا في الحساب الصحيح، هل هي من المركبات التي يتم استبدالها وفق برنامج زمني محدد أم انها من مركبات اللأمن ؛

لم يستطع الباحث حساب أقساط الإهتلاك لهذه المركبات نظرا لاختلاف تواريخ شرائها ونظرا لعددها الكبير1200.

- **التغيير الثاني** : تم إعادة تقييم الأراضي المسجلة في حساب (21100) بمبلغ 641 018 4 دج ولم يتم إعادة تقييمها حتى اليوم، والتي تبلغ مساحتها (000 220 متر مربع) 22 هكتار تمت حيازتها سنة 72- و1977، فقيمة المتر المربع هي 18.26 دج وهذه القيمة تاريخية غير مقبولة حاليا ، ولذلك تم اعتماد 00. 000 20 دج كقيمة أدنى لإعادة تقييم الأراضي، وبالتالي ستصبح قيمة الأرضي المعاد تقييمها 00. 000 000 400 4 دج ، ولقد تم تسجيل فرق إعادة التقييم في حساب رأس المال وبالضبط حساب فرق إعادة التقييم وتم تسجيل في المقابل في جانب الأصول زيادة في حساب الأراضي.

- **التغيير الثالث** : فيما يخص التثبيتات المراد التنازل عنها وهي المهتلكة كليا تم ترصيد حساباتها أي بجعل حساب التثبيت المادي المعني في الجانب الدائن وذلك بمبلغ إجمالي قدره 000 028 51 دج في مقابل حساب الإهتلاك المعني في جانب المدين (أي بنفس المبلغ)، وبالتالي تم ترصيد هذه الحسابات وإخراجها من حسابات التثبيتات لأن المديرية تنوي التنازل عنها وبيعها خلال السنة المقبلة، وبالتالي فيجب أن ترصد من حسابات التثبيتات ويعاد تقييمها من طرف خبير البيع الذي أعطى القيمة الأدنى للبيع ب 000 000 20 دج لتسجل ضمن حسابات الأصول الجارية ويتم تسجيل المقابل في حسابات الإيرادات (الحساب 7) مما أثر على نتيجة السنة التي كانت خسارة بمبلغ (99. 534 192 85 – دج) وانخفضت هذه الأخيرة إلى (99. 534 192 65- دج).

ويجب أن أشير الى أنه كان من المفروض أن :

يتم منذ البداية أي بتاريخ الحيازة توقع مدة الحياة الاقتصادية ومعدل الإهتلاك الاقتصادي لكي يتم توقع وحساب قيمة البيع (القيمة التحصيلية) التي على أساسها يتم تحديد القيمة القابلة للاهتلاك، بحيث تتساوى في أخر مدة استغلال التثبيت صافي القيمة المحاسبية مع قيمة البيع المتوقعة.

ثالثا : أهم المعوقات : ان من أهم المعوقات التي واجهت الباحث في تطبيقه لبعض المعايير و التعديلات التى أردنا ادخالها على ميزانية 2014 ولم نستطع تطبيقها رغم أهميتها نوجزها في التالي :

- لم يستطع الباحث اعادة تقييم التثبيتات وخاصة منها الطرقات والمباني رغم أهمية قيمتهما الحالية في حالة اعادة تقيمهما، حيث ان مجموع مبلغها الخام في ميزانية 2014 لا يتجاوز نسبة 16.59% وهي نسبة لا تعكس الواقع ؛
- نظرا لاختلاف طبيعة مباني المديرية ومواد بنائها وكذا تواريخ بنائها فان تجزئتها الى مركبات تتطلب فريق عمل من مهندسي البناء، كما تتطلب مساهمة مستعملي هذه المباني لانهم الأدرى بتواريخ تغيير أو استبدال مركباتها.
- كما ان مدة استعمال هذه المباني واعطائها معدلات اهتلاك اقتصادية واقعية تتطلب قرارات المسيرين والمدير كونه لأدرى بتاريخ تهديم هذه المباني واعادة بناء أخرى جديدة بدلها أو بيعها والتنازل عنها.
- ولم نقم باختبار انخفاض القيمة للتثبيتات المادية وذلك لصعوبة وجود سوق نشطة أو (خبراء تقييم).
- لكل الاسباب السالف ذكرها فان الباحث لم يستطيع ادخال هذه التغييرات رغم أهمية هذه العملية، والتي تكون لها أثار هامة على نوعية القوائم المالية المعاد ترتيبها وتعديل عناصرها.

2.9 أهم التغيرات على جدول الميزانية بعد إعادة ترتيب عناصرها : من خلال الجدول أردنا أن نقرأ أهم التغيرات على جدول الميزانية بعد إعادة ترتيبها للوقوف على حجم التغيرات، وذلك لكل حساب على حدا وعلى مجموع الأقسام من جهة أخرى

❖ **الجدول رقم (42/03) يبين أهم التغيرات على جدول الميزانية بعد إعادة ترتيب عناصرها 2014**

البيان	ميزانية 2014	نسبته من المجموع	ميزانية 2014 المعاد ترتيبها	نسبته من المجموع	الفرق	النسبة
التثبيتات المعنوية:	104 833 .34		104 833 .34		0.00	
أراضي	4 018 641		4 400 000 000		**4 395 981 359**	
باقي التثبيتات المادية الأخرى	333 574 127 .16		333 574 127 .16		0.00	
التثبيتات المالية	24 598 287 .55		24 598 287 .55		0.00	
مركبات التثبيتات "قطع الغيارالاساسية"			4 022 622 000		4 022 622 000	
مجموع الأصول غير الجارية	**362 295 889 .05**	**%5**	**8 780 899 248 .05**	**%73**	**8 418 603 359**	**%2424**
الأصول المعدة من أخل التنازل			20 000 000		20 000 000	
مخزونات	7 088 252 090 .17		3 065 630 090 .17		-4 022 622 000	**%-43.24 -**
الحقوق	76 313 605 .98		76 313 605 .98		0.00	
المتاحات وما شابهها	156 556 100 .74		156 556 100 .74		0.00	
مجموع الأصول الجارية	**7 321 121 796 .89**	**%95**	**3 318 499 796 .89**	**% 27**	-4 002 622 000	**%45.32 -**
اهتلاك التثبيتات و مؤونات	1 755 227 586 .62		1 704 199 586 .62		**-51 028 000**	
المجموع العام لأصول	**7 683 417 685 .94**	**% 100**	**12 099 399 044 .94**	**% 100**	**4 415 981 359**	**% 157**
فرق إعادة تقييم الأراضي	0.00		4 400 000 000		4 400 000 000	
نتيجة السنة (خسارة)	-85 192 534 .99		-65 192 534 .99		20 000 000	
التنازل ما بين الوحدات	7 490 015 244 .94		7 490 015 244 .94		0.00	

مجموع رؤوس الأموال الخاصة الخصوم غير الجارية	**7 404 822 709 .95**	**%96**	**11 820 804 068 .95**	**% 98**	4 415 981 359	**% 160**
مجموع الخصوم الجارية	**278 594 975 .99**	**%4**	**278 594 975 .99**	**%2**	**0.00**	
المجموع العام	**7 683 417 685 .94**	**100%**	**12 099 399 044 .94**	**% 100**	4 415 981 359	**% 157**

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة 2014 لمديرية الصيانة.

3.9 أثر التعديلات المقترحة على العناصر الأساسية للميزانيتين (العادية والمعدلة)

إن التطبيق الصحيح لبعض قواعد النظام المحاسبي المالي أدى إلى تغييرات هيكلية كبيرة في شكل، محتوى أقسام وعناصر الميزانية، مما أتاح لنا قراءة مختلفة للميزانيتين، وتحليل مالي متباين يعتمد على نسب مالية مختلفة اختلافا كليا، فتحليلنا لنسب العناصر الأساسية والهيكلية للميزانيتين نستطيع تلخيصه في التالي :

- أن نسبة الأصول غير الجارية في ميزانية سنة 2014 تمثل فقط (5 %) من مجموع الأصول بينما هذه النسبة ارتفعت في الميزانية المعاد ترتيبها لتصبح تمثل (73%) بعد إعادة ترتيب للعناصر الأساسية (إعادة تقييم الأراضي وإعادة ترتيب قطع الغيار من مخزونات إلى مركبات تطبيقا للنظام المحاسبي المالي، وهذا التغير والارتفاع يمنح قراءة جديدة للمحللين الماليين وحتى لذوي المصالح) ومغايرة للوضعية المالية للمديرية فنسبة التباين ارتفعت ب (68 %) وهي نسبة كبيرة.
- ونفس الملاحظة إذا طبقنها على الميزانية المعاد ترتيبها بالنسبة لفرع النقل عبر الأنابيب وخاصة أن مساحات شاسعة من الأراضي لم يتم إعادة تقييمها ومخزوناتها تحوي عدد لا يستهان به من المركبات التي يجب إعادة ترتيبها ضمن الأصول غير الجارية.
- أن نسبة المخزونات من مجموع الميزانية المعاد ترتيبها قد انخفضت إلى (25 %) بعدما كانت تمثل (92 %) في الميزانية الأولى بسبب إعادة ترتيب قطع الغيار الأساسية إلى مركبات.
- نلاحظ كذلك أن نسبة الأصول الجارية من مجموع الميزانية قد انخفضت من (95 %) إلى (27 %) وذلك راجع بشكل أساسي إلى إعادة ترتيب المخزونات رغم إضافة حساب جديد وهو حساب الأصول المعدة من أجل البيع لكن بمبلغ ضئيل.
- أما في جانب الخصوم فنلاحظ تغيير طفيف في الهيكل مس العناصر الأساسية كرأس المال الذي ارتفع من ما نسبته (96 %) إلى (98 %) أي ارتفاع بنسبة (2%) بسبب إضافة حساب فرق إعادة التقييم.

نتيجة لكل ما سبق ذكره يتبين لنا أن الميزانية المعاد ترتيبها أكثر توازن من الأولى، وذلك لأن الأصول غير الجارية لها نسبة متقاربة مع نسبة الخصوم غير الجارية (73 % إلى 98 %) أي 780 8 مليون دج إلى 820 11 مليون دج مقارنتا لما كانت عليه في ميزانية 2014 حيث كانت تمثل (5 % من الأصول غير الجارية إلى 96 % خصوم غير الجارية)، ونفس الملاحظة بالنسبة إلى الجانب الأدنى من الميزانية حيث أصبحت نسبة الأصول الجارية إلى الخصوم الجارية في الميزانية المعاد ترتيبها تمثل النسب التالية (27%)، (2%) بينما كانت في الميزانية الأولى (95 % إلى 4%) أي 321 7 مليون دج إلى 278 مليون دج .

4.9 تحليل لنسب التباين بين العناصر الأساسية للميزانيتين (العادية والمعدلة)

- ارتفاع الأصول غير الجارية الصافية بنسبة (2424%) أي من 362 مليون دج إلى 780 8 مليون دج وذلك راجع إلى إعادة تقييم الأراضي ب 400 4 مليون دج
وإعادة ترتيب قطع الغيار الأساسية التي اعتبرناها كمركبات للتثبيتات المادية ب 022 4 مليون دج .
- انخفاض في الأصول الجارية بنسبة (45.32-%) أي من 321 7 مليون دج إلى 318 3 مليون دج بسبب إعادة ترتيب قطع الغيار الأساسية من المخزونات إلى حساب مركبات للتثبيتات المادية ب 022 4 مليون دج .
- ارتفاع الخصوم غير الجارية إلى (160%) أي من 404 7 مليون دج إلى 820 11 مليون دج وذلك راجع إلى حساب فرق إعادة التقييم المتعلق بالأراضي ب 400 4 مليون دج وانخفاض حساب الخسارة ب 20 مليون دج (المتعلقة بتقييم التثبيتات المعدة للبيع).
- انخفاض اهتلاك التثبيتات ومؤونات بمبلغ 000 028 51 دج وذلك راجع لترصيد حساب التثبيتات المادية المعدة من أجل البيع.
- وكنتيجة لما سبق فان مجموع الميزانية (الأصول – الخصوم) المعاد ترتيبها ارتفع إلى (157%) فقد ارتفعت الأصول من 683 7 مليون دج إلى 099 12 مليون دج، مما يعني ارتفاع في قيمة أصول المديرية بالثلث وهي نسبة لا يستهان بها هذا على مستوى الوحدة، فماذا لو طبقنا نفس التغييرات على مستوى كل المديريات والوحدات والفروع للشركة الأم سوناطراك. فان حجم الشركة يكون أكبر وترتيبها على المستوى الوطني والدولي سوف يتغير مما يسمح لها بالحصول على مزايا أكبر سواء في المفاوضات أو المناقصات الدولية وحتى في جلب رؤوس الأموال الخارجية للشراكة والاستثمار فيها ومعها في بلدان أخرى.

10 . مقارنة نسب التحليل المالي لميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014 والميزانية المعدلة وأهم النتائج المتوصل لها

وفق هذا التحليل أردنا استنتاج أهم التغييرات على النسب المالية لميزانية مديرية الصيانة لسنة 2014 و نفس النسب للتحليل المالي للميزانية المعاد ترتيبها لتعكس الحقيقة الاقتصادية لنشاط الشركة.

❖ **الجدول رقم (43/03)** يبين أهم نسب التحليل المالي لميزانية مديرية الصيانة لسنة **2014**

تحليل النسب المالية (Analyse de la Structure Financière)

البيان	ميزانية 2014	ميزانية المعاد ترتيبها 2014	التباين
رأس المال العامل	7 042 526 820,90	3 039 904 820,90	-4 002 622 000
احتياجات رأس المال	6 885 970 720,16	2 883 348 720,16	-4 002 622 000
الخزينة	156 556 100,74	156 556 100,74	0.00
الاستحقاق (Solvabilité)	0,04	0,02	0.02-
السيولة (la Liquidité)	26,28	11,91	14.37-
الخزينة (Trésorerie Active)	0,56	0,56	0.00
Credit Moyen obtenu du Fournisseur	21,07	21,07	0.00
Capacité d'autofinancement	4 602 843,28	24 602 843,28	20 000 000
سرعة دوران المخزون Rotation des Stocks	8 515,02	3 682,70	4832.32-
Credit Moyen aux Client	15,24	15,24	0.00
معدل الاستقلالية المالية	0,96	0,98	0.02

المصدر : من إعداد الباحث بناء على ميزانية سنة 2014 لمديرية الصيانة.

أهم الاستنتاجات

- أن رأس المال العامل يعرف على أنه " الجزء المتبقي من رأس المال المستعمل في تمويل احتياجات دورة الاستغلال بعد تغطية تمويل التثبيتات [1]." والملاحظة الأساسية أن رأس المال العامل في الميزانية المعاد ترتيبها لسنة 2014 قد انخفض بالنصف أي إلى 039 3 مليون دج مقارنتا ب 042 7 مليون دج الذي يمثل مبلغ رأس المال العامل لميزانية 2014 قبل إعادة ترتيبها وذلك راجع إلى ارتفاع نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الميزانية (من 5 % إلى 73%) بعد إعادة الترتيب.
- ونفس الملاحظة تنطبق على احتياجات رأس المال حيث انخفضت إلى النصف من 885 6 مليون دج إلى 883 2 مليون دج بعد إعادة ترتيب المخزونات لتصنف ضمن التثبيتات.
- أن معدل الاستحقاق (**Solvabilité**) قد تحسنت في الميزانية المعاد ترتيبها مقارنتا بما كانت عليه سابقا أي من 0.04 إلى 0.02 وهي النسبة التي يجب أن تكون أقل أو تساوي الثلث 1/3.
- أن معدل السيولة (26.28) المحسوب من الميزانية العادية لسنة 2014 قد انخفض إلى (11.91) المحسوب وفق النظام المحاسبي المالي والميزانية المعاد ترتيبها، وذلك راجع إلى إعادة ترتيب المخزونات.
- مبلغ التمويل الذاتي (843,28 602 24 دج) المحسوب وفق النظام المحاسبي المالي والميزانية المعاد ترتيبها يمثل 5 مرات مبلغ التمويل الذاتي السابق الذي هو (28. 843 602 4 دج).
- أن المدة الممنوحة ومعدل دوران الموردين له دور كبير ومباشر في تغيير مبلغ رأس المال العامل ونفس الملاحظة بالنسبة لمعدل دوران المخزون وكذا المدة الممنوحة للعملاء.
- أن المدة الممنوحة للموردين هي 21 يوم أكثر من المدة الممنوحة للزبائن التي تساوي 15 يوم حيث يعتبر هذا من أهم المزايا والضوابط التي تتميز بها مديرية الصيانة كونها مؤسسة خدمية.
- أن معدل الاستقلالية المالية قد ارتفع إلى 98. 0 في الميزانية المعاد ترتيبها بينما في الميزانية 2014 قبل إعادة ترتيبها كان 0.96 في الميزانية.

✓ أن معدل دوران المخزون (بالأيام) في الميزانية المعاد ترتيبها هو 3682 يوم وهو أقل مما كان عليه في ميزانية 2014 أي 8515 يوم. وذلك راجع إلى إعادة ترتيب قطع الغيار الأساسية من المخزونات إلى مركبات للتثبيتات، والملاحظة الأساسية أن معدل دوران المخزون كبير جدا يعكس سياسة التموين والاستهلاك المطبقة من طرف الشركة والتي يظهر أنها : مدة طويلة جدا غير متحكم فيها أو

✓ إن الشركة تسجل مركبات للتثبيتات ضمن المخزونات.(أخطاء في التسجيل المحاسبي).

[1] Md zine khafrabi techniques comptables tome 2 BERTI editions 1992 ROUIBA ALGER

11. عرض لأهم نتائج الدراسة

ان كل نتائج الدراسة التطبيقية والتي كانت على مستوى مؤسسة سوناطراك مديرية الصيانة للعتاد البترولي بالاغواط، لها أثر بالغ الأهمية على نوعية القوائمها المحاسبية المالية لهذه المديرية وللشركة الأم، يمكن تلخيصها في التالي :

- **النتائج المتعلقة بالمحاسبة التحليلية**

إن عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في شركة سوناطراك ككل وفرع النقل عبر الأنابيب مديرية الصيانة خاصة أثر سلبا على معرفة التكلفة الحقيقية لصيانة معدات والالات الضخ ونقل البترول والغاز وبالتالي تكلفة نقل برميل النفط، وبذلك فان المعلومات المسجلة في المحاسبة العامة لا تمثل الصورة الصادقة وليست ملائمة ولاتعكس الواقع والحقيقة الاقتصادية.

- **النتائج المتعلقة بالتقييم الأولى**

هناك العديد من الطرق لتقييم التثبيتات معترف بها، لكن مديرية الصيانة بالأغواط لا تطبق منها الا التكلفة التاريخية خاصة فيما يتعلق بتقييم التثبيتات المادية وذلك راجع لعدة أسباب منها :

- عدم وجود إجراءات تفصيلية تبين كيفية حساب وتطبيق الطرق الأخرى.
- عدم وجود أسواق نشطة أو جهات مختصة لتحديد القيمة العادلة أو حتى معدل التحيين.
- عدم وجود إجراءات تفصيلية متعلقة بتقييم مركب التفكيك.
- عدم وجود محاسبة تحليلية تساعد على تحديد التدفقات النقدية المستقبلية لحساب القيمة الحالية أو المحينة.

وبالتالي فان المعلومة المالية الظاهرة في القوائم المحاسبية المالية لا تتميز بالدقة.

- **النتائج المتعلقة بالتقييم البعدي**

ان الشركة الأم سوناطراك لا تريد تطبيق طريقة إعادة التقييم وهو الاختيار المسموح به، بالرغم مما فيه من مزايا.

إن عدم قدرة الشركة على تطبيق طرق التقييم السابقة، أدى إلى عجزها على تطبيق اختبارات انخفاض القيمة في نهاية كل سنة، مما أثر على حساب القيمة القابلة للاهتلاك للتثبيتات وعلى أقساط الإهتلاك السنوية وبالتالي على نتيجة السنة.

- **النتائج المتعلقة بمخالفة تطبيق بعض المبادىء**

مما سبق وكنتيجة حتمية فان عدم تطبيق طرق التقييم الأساسية الأخرى يطعن في المبادىء ويؤثر على نوعية المعلومة المحاسبية المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية وذلك راجع لعدم توفر المعلومة المحاسبية المالية على :

- مبدأ الحيطة والحذر ذلك لأنها لا تسجل أي انخفاض للقيمة متعلقة بالتثبيتات المادية.
- وأن اعتماد التكلفة التاريخية دون الطرق الأخرى يرسخ مبدأ الأولوية للشكل القانوني على الحقيقة الاقتصادية.

- **النتائج المتعلقة بالحسابات (المخطط المحاسبي للقطاع لمؤسسة سوناطراك) وخاصة المباني**

ان الكثير من الحسابات لا تتفق تسميتها مع محتواها مثل حساب (ح/ 213) مباني يضم المباني (الإدارية، الصناعية، التجارية ....)، لكن يضم أيضا الطرقات !. ويستثني المباني الاجتماعية !.

ان تجزئة بعض المباني لا تعكس الحقيقة الاقتصادية كحساب مباني الخدمات الاجتماعية (ح/21402) الذي تم تقسيمه إلى ثلاث مركبات فقط (هيكل – تجهيزات – الكتامة) ولم يتم تقسيمه إلى 4 أقسام كالباقي، وكذا حساب مساكن للعمال لم يتم تجزئتها كباقي المباني إلى هيكل وكتامة وتجهيزات، واكتفى بتجزئتها الى ملك للمؤسسة وبالإيجار التمويلي، في حين أنها تتطلب تحديد وتغيير. كما ان هناك أخطاء في التجزئة مثل حسابات (214700) تهيئة مساكن العمال فقد قسم هو وحساب (214702) تهيئة المباني الاجتماعية، وكذا (ح/21472) تهيئة أراضي المباني الاجتماعية، إلى حسابين جزء ملك للمؤسسة وجزء بالإيجار التمويلي. وهذا غير واقعي(فكيف يعقل أن تتم تهيئة أراضي المباني الاجتماعية بالإيجار التمويلي !).

- **النتائج المتعلقة بحسابات مركبات قطع الغيار**

إن حساب قطع الغيار المسجلة ضمن المركبات قد تم تقسيمه حسب مخطط المحاسبي للقطاع الى حسابين :

- (ح/ 21850) قطع غيار المسجلة ضمن المركبات.
- (ح/ 21851) قطع الغيار المسجلة ضمن مركبات الأمان ، وذلك :

لخصوصية التثبيت أو ندرة مركباته وأجزائه الرئيسية في السوق ؛

أو لتفادي الوقوع في انقطاع الإنتاج في حالة ما إذا تعطل هذا المركب.

الا ان من أهم النقائص والانتقادات الموجه لهذه الحسابات :

- إن قطع الغيار المسجلة ضمن المركبات للتثبيت (حسب رأي الباحث) يجب أن يكون له نفس رقم الحساب المحاسبي مع التثبيت التابع له، ولا يتم اهتلاكه إلا عندما يتم تركيبه في التثبيت (الوحدة الأساسية) ولا يجب أن يكون في حساب منفصل عنه، كما رأينا في النظام المحاسبي المالي(SCF) (ح/ 2185).
- أما بالنسبة لحساب قطع الغيار الأمان فكذلك يجب (حسب رأي الباحث) الحاقه بحساب التثبيت الأصلي التابع له حيث أنه جزء من الكل، ويجب أن تهتلك من أول يوم يبدأ فيه استغلال التثبيت الأصلي (تاريخ بداية النشاط)، وبالتالي فان مثل هذه الحسابات من غير الواقعي أن يكون له حساب منفصل عن التثبيتات التابع له أولا، وثانيا لأن التثبيتات الأساسية قد تكون لها معدلات اهتلاك تختلف عن بعضها البعض، وبذلك فان جمع المركبات (قطع الغيار المختلفة) في حساب واحد أمرا غير مقبول.

- **النتائج المتعلقة بعملية تجزئة المباني الى مركبات**

إن المديرية العامة لسوناطراك فرضت على جميع الفروع والوحدات التابعة لها نسب مؤوية موحدة لتجزئة جميع أنواع المباني، لكن من المفروض أن تكون طبيعة الأراضي ومواد البناء وحجم وشكل المبنى هو المعيار الأساسي لتجزئته إلى

مركبات، بحيث تكون التجزئة إلى مركبات من اختصاص مهندسي البناء للوحدات كل على حدى، لتعكس الحقيقة والواقع الاقتصادي، فتركيز المديرية العامة لسوناطراك على نسب تجزئة موحدة وفرضها على كل الوحدات قد أعطى الأولوية لشكل القوائم المحاسبية المالية على حساب الواقع الإقتصادي.

- ولم تعطي المديرية العامة لسوناطراك كذلك لفروعها فرصة تطهير حساباتها قبل الشروع في التجزئة الجديدة، فلقد تمت عملية تجزئة المباني إلى مركبات دون عمل تحضيري وتطهير مسبقا.
- إن من الواجبات والأهداف التي تصبوا المعايير الدولية وخاصة المعيار (**IAS 16**) لتحقيقها أن تكون عملية التجزئة إلى مركبات عملية مبرمجة ومدروسة ومخطط لها بحيث أنه كلما انتهت مدة حياة مركب ما (الحياة الاقتصادية) وجب تغييره واستبداله بمركب آخر، وذلك للحفاظ على وتيرة التدفقات النقدية والمنافع الاقتصادية المرجوة من هذا التثبيت ومركباته، ولكن تجزئة التثبيتات إلى مركبات على المستوى المديرية المركزية أدى إلى مخالفة الأهداف التي يصبوا لها حتى النظام المحاسبي المالي، لأننا في الواقع وبالضبط في حساب (ح/2130001) مركب الكتامة (etanchiete) التابع للتثبيت الرئيسي (ح/2130000) المباني الصناعية مثلا قد تم اهتلاكه بالكامل، وذلك منذ سنة 1996 لكن بقي هذا المركب دون تغيير حتى يومنا هذا، وهذا مخالف لما جاءت به المعايير الدولية، فكان من الأجدر بمؤسسة سوناطراك (DML) أن تزيد من مدة حياة هذا المركب من 15 سنة إلى عدد السنوات الحقيقية التي تريد تغيره فيها.
- وهذه الملاحظة تنطبق كذلك على المركبات الأخرى المكونة للمباني الصناعية مثل (ح/2130002) مركب التجهيزات للمباني الصناعية المهتلك كليا منذ سنة 1991 و(ح/2130003) تهيئة وإعداد المركب التابع للمباني الصناعية والمهتلك منذ سنة 1996 ومنه نلاحظ :

✓ أن عملية تجزئة التثبيتات إلى مركبات لم تكن مدروسة بشكل اقتصادي وواقعي.

✓ إن تسريع وتيرة اهتلاك مركبات بعض التثبيتات المادية دون دراسة أدي إلى أن النتيجة والمعلومات الظاهرة على القوائم المحاسبية المالية لا تعكس الواقع الاقتصادي، وقد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

✓ يمكن للشركة سوناطراك تجزئة التثبيتات المادية الى مركبات على أساس الفاتورة، خاصة تلك التي تم بناؤها بعد 2010، وبذلك تتفادى الشركة عملية التجزئة غير الواقعية.

- **النتائج المتعلقة بنظام المعلومات**

ان شركة سوناطراك عاجزة على توفير نظام معلومات موحد (خاص بالتثبيتات مثلا) ومشترك (خاص بالمخزونات،أو الفوترة...) يكون في شكل شبكة مفتوحة أمام المستعملين والمسيير في جميع الفروع والوحدات التابعة للشركة الأم، مما يجنبها تكاليف كبيرة لا تزال تتحملها (سواء فيما يخص التموين أو الاقتناء، التخزين.

- **النتائج المتعلقة بالإهتلاكات**

إن تسريع وتيرة اهتلاك بعض المركبات وعدم احتساب الإهتلاك الاقتصادي الواقعي، منذ تطبيق(SCF)في 2010 راجع لعدم قدرة الشركة على تحديد التدفقات النقدية الحالية أو المستقبلية المتوقعة من استغلال التثبيتات المادية، وبالتالي لا اختلاف بين تطبيق(PCN) أو (SCF) في الواقع بل أن تطبيق (SCF) بدون دراسة مسبقة وموثوقة أدى

إلى تجزئة غير واقعية؛ وإلى تسريع اهتلاك بعض المركبات دون استبدالها أو تغييرها في الوقت الذي تنتهي اهتلاكها (مهتلكة بالكامل بنسبة 100%) ؛

- عدم تسجيل أي انخفاض للقيمة راجع لعدم قدرة الشركة على تحديد القيمة العادلة في نهاية كل سنة.
- وكنتيجة لذلك فان الإهتلاك الاقتصادي لم يطبق على أرض الواقع في مؤسسة سوناطراك.
- إن نسبة التثبيتات المادية / إلى مجموع الأصول في تناقص مستمر (من **26% إلى 22%**) مما يعكس عدم تجديد هذه التثبيتات، وهذا ما يؤكده المعدل السنوي المتناقص من **12 % إلى 1 %**، لكن نسبة الزيادة في التثبيتات المادية من 2009 إلى 2014 قد شهدت ارتفاع فلقد انتقل المبلغ الخام الإجمالي للتثبيتات من 402 533 1 ألف دج إلى 339 073 2 ألف دج أي بنسبة الثلث (35%)، وبالتالي يمكن أن نعتبر هذه النسبة ضئيلة إذا أخذنا في الاعتبار :
  - ✓ معدل ارتفاع الأسعار.
  - ✓ أن الشركة لم تقم بعملية بيع هامة تشمل التثبيتات غير المستعملة.
  - ✓ أن التثبيتات المادية مهتلكة بنسبة 84 % وهذه نسبة كبيرة، خاصة إذا علمنا أن الاهتلاكات من أهم التحفيزات الحكومية الممنوحة للمؤسسات الاقتصادية لتشجيعهم على الاستثمار، وهو من القواعد الأساسية التي يبني عليها التمويل الذاتي لتجديد التثبيتات. الا أننا نستطيع القول أن وحدة الأغواط لم تستغل هذه الفرصة كما ينبغي.

- **النتائج المتعلقة بتطبيق المعايير**

- إن سنة 2013 كانت أول سنة تطبيق للمعيار(IAS 11) طريقة تقدم الأشغال، بالنسبة لأعمال الصيانة التي تقوم بها مديرية الأغواط، والتي يتم فوترتها لوحدات سوناطراك، فلقد كانت تسجل في السابق في إيرادات السنوات السابقة لعدم تمكن الشركة من تقييم أعمال الصيانة خاصة التي تمتد بين سنتين والمقدمة للعملاء.
- إن مديرية الصيانة لم تحصل على إعانة أو مساعدات حكومية ولذلك لم نتعرض لها في الجزء التطبيقي وفي التحليل.
- كذلك لم نتعرض للقروض لأن المديرية لا تتعامل بالقروض لتمويل انجازاتها، أو من أجل حيازة تثبيتات مادية.
- إن مديرية الصيانة تواصل تطبيق الاهتلاكات حتى في حالة التي تكون فيها التثبيتات معدة لأجل البيع، وهذا مخالف لما جاءت به المعايير التي ركزت في نصها على أنه (يتوقف استهلاك الأصل في التاريخ الذي يتم فيه تصنيفه على انه محتفظ به برسم البيع (الفقرة 55 المعيار 16).

- **النتائج المتعلقة بأصعر وحدة توليد النقد**

- إن عدم وجود إجراءات (procédure) لتحديد وحدة توليد النقد، وعدم وجود محاسبة تحليلية كان له عواقب وخيمة على مديرية الصيانة لأن عدد كبير من هذه التثبيتات (UGT) سجلت في حساب التثبيتات المادية لكن لم تتمكن الوحدة من احتساب تدفقاتها النقدية وكانت من نتائجه :
- إن عدد الآلات التي تم تسعيرها وفوترة ساعات عملها هي 241 آلة والتي تبلغ تكلفتها 199 456 ألف دج فقط من مجموع 1143 آلة أي ما قيمتها 307 732 الأف دج، فعدد الآلات المسعرة في الفوترة لا تمثل إلا ما نسبته

(21%) وهي نسبة ضعيفة جدا لأن (79 %) من الآلات لم تسعر ولم تفوتر !! وهذه الأخيرة تمثل كذلك التثبيتات المادية المستعملة وغير المفوترة فهي أرباح ضائعة، وعددها يصل إلى 902 آلة، وأما قيمة هذه الآلات غير المسعرة ولا مفوترة فهو 272 282 ألف دج، أي ما نسبته (38%) وهو مبلغ كبير (تقريبا ثلث الآلات).

-إذا نظرنا لهذه الإشكالية من الناحية المحاسبية فإننا نقول أن هذا العجز في تسعير الآلات المنتجة يؤدي إلى أن القوائم المالية للمديرية لا تعكس الحقيقة الاقتصادية، ولا تقدم الصورة الصادقة لنشاطها، ذلك لأن هذه الآلات مسجلة كتثبيتات مادية يحسب لها اهتلاك سنوي ويسجل ضمن المصاريف أي حساب 68 الاهتلاكات هذا من جهة، ولكن من جهة أخرى فان المديرية لا تسجل أي إيرادات ناتجة عن استعمال هذه الآلات (رغم استعمالها لهذه الآلات في الواقع) مما يتنافى مع مبدأ العدالة ومقابلة الإيرادات للنفقات وكذا تعريف الاهتلاكات (استهلاك المنافع الاقتصادية أي تسجيل الإهتلاك بقدر التدفقات النقدية الواردة للمؤسسة من استعمال التثبيت).

- **النتائج المتعلقة بالمخزونات**

رغم أن مبلغ المخزونات هام جدا فهو يمثل ما نسبته (75%) من إجمالي الأصول، الا أن مديرية الصيانة لا تطبق مبدأ الحيطة والحذر حيث أنها لا تعيد تقييم مخزوناتها في نهاية السنة بالقيمة العادلة وتسجيل الفرق في اعادة التقييم أو خسارة القيمة، وبما أن هذا المبدأ (الحيطة والحذر) ليس مطبق ونظرا لمبلغ المخزونات الهام جدا فإننا نستطيع القول أن القوائم المحاسبية المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لوضعية المديرية.

إن سياسة التموين المطبقة من طرف مديرية الصيانة غير موفقة لأنها لاتحترم تطبيق مبدأ باريتوا (20% - 80%) وهذا ما يبينه جدول المخزونات الأعلى ثمن.

وبالرغم من أن أغلب بنود المخزونات غير مستعملة ولا مستهلك منها منذ تاريخ شرائها (لأكثر من 12 سنة كحد أدنى الى 40 سنة كحد أقصى) فان المديرية لم تشكل مؤونة تدني قيمة المخزون، وهذا مخالف لما جاء به النظام المحاسبي المالي. وكان من الواجب أن تسجل هذه البنود ضمن التثبيتات المادية، بل أكثر من ذلك فان المديرية العامة لفرع النقل عبر الأنابيب بالجزائر تحوي مخزون من قنوات نقل المحروقات الغالية الثمن بقيمة 522 586 1 ألف دج، رغم ذلك فانها مسجلة في المخزونات، وهذا مخالف لما جاء في المعيار الدولي وما جاء في النظام المحاسبي المالي من أن هذه البنود غالية وتعمر لأكثر من سنة، ومن المفروض أنها تسجل ضمن المركبات للتثبيتات المادية.

- **النتائج المتعلقة بنوعية المعلومات المالية**

كنيجة لما سبق ذكره، من النتائج السابقة والمرتكزة أساسا على القوائم المحاسبية المالية والممارسات المحاسبية الواقعية لمديرية الصيانة، فاننا توصلنا من خلال هذا الفصل الى ان عدم تطبيق كل متطلبات النظام المحاسبي المالي بخصوص التثبيتات المادية أدى الى أن بعض المعلومات المالية (المتعلقة بالتثبيتات المادية) المتضمنة في القوائم المحاسبية المالية لمديرية الصيانة، لا تتوفر على الخصائص النوعية المعلن عنها في الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مما ينقص من جودة ونوعية القوائم المحاسبية المالية للمديرية، وبينا كيف ان جودة ونوعية القوائم المحاسبية قد تحسنة من خلال الميزانية المعدلة وفق ما يتطلبه التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي ولبعض المعايير المحاسبية الدولية.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال هذا الفصل ومراجعة نتائج هذه الدراسة يمكن ان تظهر لنا جليا ما يلي :

كان على الجزائر أن تختار بين إحدى الثلاثة، وذلك بعدما تبين أن المخطط الوطني للمحاسبة لم يعد يتماشى مع متطلبات المرحلة، والتطورات والاتجاهات العالمية الجديدة نحو التقارب تم التوحيد المحاسبي، هذا على المستوى الدولي أما على المستوى المحلي فان عدم تطوره وعدم تقديمه حلول للمشاكل المتزايدة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فتح باب الاجتهاد للمحاسبين والمسيرين لإيجاد حلول ذاتية مما جعل عملية التوحيد المحاسبي صعبة محليا. فكان على الجزائر إما أن تأخذ بالتطبيق الكامل والكلي للمعايير المحاسبية الدولية (استيراد المعايير والإطار المفاهيمي وحتى نظام المعلومات)، كاختيار أول وتتجنب بذلك عدة مشاكل التي تعاني منها حاليا، إلا أنها تفقد سيطرتها على التحكم في الشركات وبعض القطاعات.

وكان الاختيار الثاني والذي اتبعته الجزائر وهو تكييف المعايير المحاسبية الدولية حسب حاجة الدولة ومستوى الاقتصاد الوطني وهذا في رأيي أكثر تكلفة بالنسبة للدولة وللمؤسسة الاقتصادية، ويتطلب متابعة أكثر من ناحية إصدار القوانين المنظمة وإصدار تفسيرات دقيقة لكيفية التطبيق.

أما الاختيار الثالث والأفضل وهو إنتاج نظام محاسبي محلي وذلك كما في المعايير المحاسبية الأمريكية، أي إصدار معايير محاسبية انطلاقا من مناقشة الممارسات المحلية المتفق عليها محليا، كونه يساهم في حل المشاكل ويحقق الأهداف المحلية.

لكن الملاحظ على مستوى الوحدة الاقتصادية وفي ظل ظروف نقص التفسيرات للنصوص التشريعية، وعدم توفر البيئة المشجعة على تطبيق هذا النظام، فان الشركة مجبرة على توفير إجراءات تنظيمية دقيقة داخل الشركة وتوفير نظام معلومات متطور، وكذا نظام رقابة فعال، بالإضافة إلى عملية التكوين المتواصلة للموظفين.

أن إصدار نصوص قانونية تمنح الحرية للمحاسبين والمسيرين في تقرير مصير شركاتهم، بدون ضوابط وأخص بالذكر الشروط الجبائية لتسجيل مركبات التثبيتات، وتحديد نسبة عتبة الأهمية التي يمكن من خلالها التسجيل في حسابات رأس المال وأقصد بذلك حساب فرق إعادة التقييم، وحساب الترحيل من جديد، والتي يجب أن تضبط وإلا كان التهرب والغش الضريبي مصير كل الشركات.

ان التباطؤ الملحوظ في إصلاح باقي القطاعات التي من المفروض أن تتماشى مع الاصلاحات المحاسبية التي أخذت فترة طويلة بين إعداد وتنفيذ النظام المحاسبي المالي، ودونما توفر نظام محاسبة تحليلية مرافق له، من شأنه أن يزيد من حجم المشاكل التي تواجه الممارسين لمهنة المحاسبة وكذا المسيرين.

إن وحدة الصيانة كباقي الوحدات التابعة لمؤسسة سوناطراك تعاني من نقص في الإجراءات المساعدة والمبينة لكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد وسوف نقتصر على ذكر اثنين من أهمها :

- إجراءات كيفية التقييم القيمة الحالية، القيمة العادلة، اختبار انخفاض القيمة وإعادة التقييم ؛
- إجراءات حساب التدفقات النقدية المستقبلية.

ان شركة سوناطراك لا تتوفر على نظام معلومات متطور يساعد على توفير المخرجات الضروريات في الوقت المناسب، بالإضافة إلى النظام المراقبي الداخلي يتماشى ومتطلبات هذا النظام.

ان تجزئة التثبيتات المادية خاصة المباني قد فرضت على جميع المديريات والوحدات بنفس النسب، ونفس كيفية التطبيق وهذا خرقا للمبدأ الذي بنيت عليه المعايير المحاسبية الدولية من تغليب الجانب الاقتصادي على القانوني، فلم تكن أبدا هذه التجزئة عادلة ولا واقعية بل فضله الجانب التنظيمي على الجانب الإقتصادي.

إن مركزية المعلومة والسلطة في يد فئة من المسئولين في المديرية العامة، كانت له عواقب سيئة على التنفيذ المحكم والدقيق للنظام المحاسبي المالي، ذلك لأن العديد من الأسئلة المطروحة من طرف المحاسبين والمسيرين من كل المديريات التابعة لم تجد لها إجابة، وظلت عدة أمور لا تزال عالقة مثلا كيفية التعامل مع التثبيتات المعدة من أجل البيع.

ان نوعية القوائم المحاسبية المالية لمديرية الصيانة بالاغواط لا ترقى الى المستوى المطلوب والمنتظر من تطبيق النظام المحاسبي المالي، فالفجوة كبيرة والهوة عميقة بين الجانب النظري للنظام المحاسبي المالي والواقع التطبيقي له، وهذا راجع لعدة أسباب سبق ذكرها في ثنايا فصول البحث وتأكد ذلك في الفصل التطبيقي خاصة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان التفاصيل في المعايير المحاسبية الدولية ومستوى الخصائص النوعية للمعلومة المالية المتوفرة في الاطار المفاهيمي الدولي ان طبقت من شأنها أن ترفع من نوعية المعلومة المالية المتضمنة في القوائم المالية لمديرية الصيانة وللشركة الأم سوناطراك بما أننا نستطيع تعميم النتائج.

في الأخير إن هذه الشركة كباقي الشركات الوطنية تتخبط في مشاكل متعددة ولم تجد أجوبة للعديد من الأسئلة التي فرضها الواقع الجزائري.

الخاتمة

1. الخلاصة

إن أي نظام محاسبي يجب أن يستند إلى مرجع محاسبي كأساس ومصدر للتشريع والتنظيم. وهذا الأخير يعتمد على:

- مجموعة من المعايير المحاسبية مصنفة ومرقمة حسب طبيعة المعاملة، تهتم بتحديد وتقييم وقياس المعاملة الاقتصادية، وترجمتها محاسبيا إلى معلومة مالية، كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية ؛
- وإطار مفاهيمي يضم مجموعة من المبادئ والقواعد الضرورية لتحديد الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية ؛
- ومدونة حسابات وهذه خاصة بكل دولة حسب طرق التنظيم والعرض، لتوصيل المعلومات المحاسبية المالية عن الوحدات الاقتصادية المختلفة، للأطراف المهتمة، كما هو معلن عنه في النظام المحاسبي المالي.

ولما ازداد عدد الوحدات الاقتصادية، وكانت أعمالها قد تشعبت وتعقدت وازدادت فيها المخاطر المالية، ولما كانت احتياجات الأطراف المستخدمة للبيانات المحاسبية المالية متزايدة، كان لابد من تطوير المعايير المحاسبية لتلبية احتياجات الأوضاع الجديدة، ومراجعة مكونات الإطار المفاهيمي، وخاصة الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية كما حدث مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) حيث تم سنة 2010 مراجعة الإطار المفاهيمي لسنة 1989.

إن من سمات الاقتصاد القوي الانفتاح، الصدق والشفافية في المعلومات المحاسبية المالية، ولا يمكن للمعلومات أن تكون ذات فائدة إلا إذا توفرت معايير محاسبية وإطار مفاهيمي مناسبان يضبطا إعدادها، لتكون مكتملة ودقيقة.

إن المعايير المحاسبية الدولية أعطت أكثر من اختيار للتسجيل المحاسبي، وأكثر من طريقة للتقييم والاهتلاكات وهذا ما جعلها أكثر مرونة، وأن ضبط خصائص نوعية مرتبة وموحدة للمعلومة المحاسبية المالية من شأنه أن يرفع من جودة المعلومة ويسهل عملية المراقبة للأطراف المتخصصة والمختصة، كما يسهل لأصحاب رؤوس الأموال المقارنة بين البدائل المتاحة، واتخاذ القرار الاقتصادي والمالي السليم.

لكن بالرغم من أن النظام المحاسبي الجزائري قد أخذ بالكثير من المعايير الدولية إلا أنه قلص من عدد الاختيارات ليفرض اختيار طريقة واحدة للتسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالتثبيتات المادية، وهذا من شأنه أن يوحد الممارسة المحاسبية محليا، لكنه في نفس الوقت يشدد على الممارسين لمهنة المحاسبة. أما الإطار المفاهيمي الذي يضم الخصائص النوعية فهو مستمد من الإطار المفاهيمي الدولي السابق لسنة 1989 الذي تم مراجعته دوليا مؤخرا في 2010 وذلك لكثرة انتقاداته.

مما سبق يتبين أن الخطوط العريضة والأسس والقواعد التي بني عليها كلى النظامين المحاسبيين وان كانت تبدوا متشابهة، إلا أن لكل منهما أثر كبير على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية المعروضة في القوائم المحاسبية المالية بين المرونة وتشديد في المعايير، وبين الثابت والمتغير بالنسبة للخصائص النوعية المستمدة من الإطار المفاهيمي، أضف لذلك أن كليهما يرتكزان على مجموعة من التوقعات المستقبلية التي تزيد من فجوة الاختلافات بينهما خاصة في شكل ومحتوى المعلومة المحاسبية المالية.

إن أكثر ما يعاب على كلى النظامين المحاسبيين أنهما ينطلقان من مجموعة من المبادئ والأسس المثالية، وحتى من بعض الممارسات الغير مستمدة من المشاكل الواقعية التي يعاني منها الممارسين للمهنة في بعض الدول كالجزائر، مما

يجعل للجانب النظري أفضلية وأولوية على الجانب الواقعي، وذلك بخلاف المعايير الأمريكية التي تنطلق من الواقع والممارسات المحاسبية المتفق عليها، وحسب متطلبات البيئة الاقتصادية والمالية للبلد.

في الأخير فان شركة سوناطراك كباقي الوحدات الاقتصادية تتخبط في مشاكل متعددة ولم تجد أجوبة للعديد من الأسئلة التي فرضها الواقع من حيث أن الدولة حاولت تطوير النظام المحاسبي دون أن تطور وتغير باقي الأنظمة التي تتماشى معه.

2. نتائج اختبار الفروض

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الباحث والتي جمعت بين الدراسة والتحليل النظري من جهة، والممارسة التطبيقية من جهة أخرى، توصل الباحث أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية :

- بخصوص الفرض الأول المتعلق بالإجابة عن ما إذا كانت هناك فوارق هامة وجوهرية متعلقة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية بين النظام المحاسبي المالي(**SCF**) والمعايير المحاسبية الدولية (**IFRS- IAS**)، فلقد تحقق ذلك من خلال استنتاجات الفصل الأول وتكفي الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد شدد على اختيارات التسجيل التي منحتها المعايير المحاسبية الدولية، كما أنه لم يأخذ بكل المعايير المحاسبية الدولية بل خالف بعضها.
- أما بخصوص الفرض الثاني المتعلق بالخصائص النوعية المتضمنة في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي فهي مبعثرة في نصوص الجرائد الرسمية المستمدة من الإطار المفاهيمي الدولي القديم الصادر في 1989، والذي تم مراجعته في 2010، وبالتالي فهي تختلف عن تلك المذكورة في الإطار المفاهيمي الدولي الجديد، كما تم التحقق من أنه كلما كانت المعلومة المالية تحمل الخصائص النوعية المطلوبة في الإطار المفاهيمي كلما ازدادت صحة وسلامة القوائم المالية وارتفعت درجة موثوقيتها، وبالتالي نوعيتها وجودتها.
- أما الفرض الثالث فكان بخصوص الجمع بين الفرضيات السابقة فقد تحقق من خلال الفصل التطبيقي، ذلك لأن الفوارق سواء المتعلقة بالمعايير أو بالخصائص النوعية بين النظام المحاسبي المالي(**SCF**) والمعايير المحاسبية الدولية (**IFRS-IAS**) المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية كان لها أثر على نوعية القوائم المالية لشركة سوناطراك، وهذا ما توصلنا له من خلال القوائم المالية المعدلة لمديرية الصيانة لسنة 2014.

3. عرض نتائج الدراسة

بناء على الدراسة النظرية التي تمت في الفصل الأول والثاني، واعتمادا على النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية وضمن الحدود الزمانية والمكانية خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك محاور أساسية نستعرضها في التالي:

- لا يوجد إجماع دولي على مرجع محاسبي موحد (الإطار المفاهيمي والمعايير)، والذي يضمن عدم التباين في الواقع التطبيقي، فهناك العديد من الدول التي لم تتبنى تطبيق المعايير(**IFRS-IAS**).

- إن المرجع المحاسبي الدولي وحتى الوطني لا يستجيب لمتطلبات التنمية المستدامة، فلم يرد لفظ التنمية المستدامة في المعايير ولا في الإطار المفاهيمي، والنتيجة المحاسبية ليست بالضرورة مؤشرا جيدا للأداء العام، إذا تم تجاهل كل الظروف الاجتماعية والبيئية المساهمة في الحصول عليها، فالأداء المالي والاجتماعي والبيئي هم العناصر الأساسية المطلوبة لتحقيق التنمية المستدامة.
- إن الاعتقاد السائد أن أفضل طريق لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي هو تركيز التطوير على البيانات المحاسبية المالية المعدة من أجل توفير معلومات مفيدة لصنع القرار الاقتصادي، في حين أنه ليس هناك إجماع أو أي تأكيد يوثق العلاقة والروابط بين البيانات المحاسبية المالية واستعمالها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأن هناك عدة عناصر هامة أخرى مثل الحوكمة ونوعية التسيير وكفاءة المسيرين، إستراتجية النمو المستقبلية للوحدة...، وكل هذه لا تدخل ضمن القوائم المحاسبية المالية.

- إن شرعية مجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) ينبغي أن تناقش على أعلى المستويات التشريعية والأكاديمية، كونه جمعية خاصة خاضعة للقانون الإنجليزي، فشرعيته كهيئة للتعبير عن الصالح العام يمكن إعادة النظر فيها، بحكم التوزيع الجغرافي للمناصب الدائمة داخل هذه الهيئة التشريعية، وكذا انتماء أعضائها.

- رغم أن طريقة إصدار معيار محاسبي تبدو شفافة، وتتم وفق مراحل منتظمة، إلا أنه يبقى النقاش واسع، وحيوي على الشرعية السياسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**)، حيث يخشى من تدخل السياسة في عملية التوحيد المحاسبي الدولي مما يهدد ويخيف البلدان الناشئة كالجزائر.

- هناك تباين في المصطلحات (الرسمية)، وذلك ابتداء من ترجمة نصوص سواء النظام المحاسبي الدولي (المعايير الدولية **IFRS-IAS**) أو حتى المحلي (النظام المحاسبي المالي)، ذلك لأن التباين له الأثر الأكبر على شكل ومحتوى القوائم المحاسبية المالية، فهو يشكل عائق أمام الفهم الصحيح والتطبيق الدقيق لنصوص المعايير أو الإطار المفاهيمي.

- إن أي نظام محاسبي هو منتج فكري وواقعي، فمجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) قام بإصدار معايير لحل المشاكل المالية والمحاسبية وخدمة لمصالح الدول والشركات الكبرى، أما بالنسبة للجزائر فقد قامت باستيراد هذه الأفكار واستعانة بخبراء أجانب لتكييفها وفق البيئة الجزائرية، فلم يتم إنتاج هذا المنتج انطلاقا من الوسط الاقتصادي والمالي، المحاسبي المحلي.

- ان كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية يعتمدان على مجموعة من المبادئ وذلك عكس المعايير الأمريكية التي تعتمد أكثر على مجموعة من القواعد المفصلة والواضحة، ولكي تكون هذه المبادئ واضحة وسهلة التطبيق وجب عليهما أن يقدما :
  - ملحق مفصل ودقيق خاص بالتعريف بالمصطلحات المستعملة.

- الحد من حرية المسيرين في اتخاذ الأحكام الشخصية خاصة المتعلقة بالمؤونات وانخفاض القيمة..، وذلك من خلال :

✓ وضع قواعد واضحة، مفصلة ومحددة تساعد في تطبيق بعض المعايير مثل كيفية حساب معدل الاستحداث والتدفقات النقدية المستقبلية....

✓ مساعدة وتمكين مراجعي الحسابات من التأكد من صحة الفرضيات المعتمد من المسيرين في اختيار الطرق المحاسبية وتلك التي تدخل في الأحكام الشخصية (في حساب المؤونات.....).

✓ تمكين ادارة الضرائب من المراقبة وفرض تسويات جبائية وعقوبات صارمة على المتهربين وهذا لا يتحقق إلا بأن تكون المعايير المحاسبية تحوي نسب ومبالغ محددة تعتبر كعتبة الأهمية.

✓ توطيد الروابط بين الهيئات التشريعية واضعة المعايير والمراجعين الخارجيين لكونهم أهم أداة ووسيلة يمكن الاعتماد عليها لمعرفة المشاكل التي تعترض سبيل التطبيق السليم للمعايير المحاسبية، لضمان التغذية العكسية.

- يحتوي المرجع المحاسبي الدولي على إطار مفاهيمي ومجموعة من المعايير المحاسبية مجمعة تجميعا محكما حسب طبيعة المعاملة الاقتصادية (كالإيجار التمويلي مثلا أو العقارات الاستثمارية....) ثم الترقيم الخاص بكل معيار مثل (**IAS 17، IAS 40**....) ثم الترتيب الموحد لفهرس كل معيار محاسبي (الهدف، النطاق، التعريفات.....). وأما العرض فهي معروضة بطريقة تسهل (على الممارس للمهنة أو الأكاديميين) المتابعة والفهم، إلا أنه ما يعاب على المعايير المحاسبية الدولية أنها لم تغير تسمية بعض المعايير القديمة، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فالمرجع المحاسبي مبعثر بين النصوص القانونية والتنظيمية وعلى عدة مستويات مختلفة، مما يعقد من مهمة تجميعها، ثم تصنيفها.

- إن المرجع المحاسبي الدولي واجب مراجعته على فترات منتظمة، بل حتى الثوابت (المبادئ الأساسية) التي تتحكم في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية قد تم مراجعتهم دوليا مؤخرا (في الإطار المفاهيمي 2010)، لكن في الجزائر بالإضافة الى الفترة الطويلة بين الإعداد والتطبيق هناك تماطل في عملية المراجعة والتجديد، وترتيب الخصائص النوعية حسب الأولوية، فترجمت العمليات المالية والاقتصادية محاسبيا تتطلب التماشي مع تطورات المحيط الاقتصادي، وأن أي تماطل وتأخير يكون له أثار كبيرة على المعلومة المحاسبية المالية المعروضة في القوائم.

- إن المعايير المحاسبية الدولية ليست مفصلة بما فيه الكفاية إلا أنها أفضل مما جاء في النظام المحاسبي المالي، فأي نقص وتقصير وغموض في التشريعات والتفاصيل له عواقب وخيمة على نوع القوائم المالية، مما يفتح باب الاجتهاد الشخصي، وبالتالي عدم تحقيق الهدف الأساسي من المعايير وهو تحقيق التوحيد المحاسبي ولو محليا.

- إن النظام المحاسبي المالي يولي الاهتمام الأكبر لشكل القوائم المالية على حساب المحتوى والواقع الإقتصادي.

- إن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية أوصيا وأكدا على ضرورة تطبيق المحاسبة التحليلية، إلا أن المشرع الجزائري لم يصدر نصوص تشريعية مفصلة تساعد على تطبيق المحاسبة التحليلية، وبذلك فان المعلومات المسجلة في المحاسبة العامة ليست دقيقة، فالقوائم المحاسبية المالية لا تعكس الصورة الحقيقية.

- رغم أن كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي قد اعترفا بطرق التقييم سواء الأولي أو اللاحق إلا أن البيئة الاقتصادية والمالية للوحدة الاقتصادية الجزائرية لا تتيح لها تطبيق طرق التقييم المعروفة الأخرى إلا التكلفة التاريخية، وذلك لعدم وجود تفاصيل أكثر عن باقي طرق التقييم الأخرى، (كتحديد معدل التحيين بالنسبة لحساب القيمة الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية... ، القيمة العادلة، وحتى تكلفة التفكيك).

وكنتيجة لعدم قدرة الوحدات الاقتصادية على تطبيق طرق التقييم السابقة، فإنها عاجزة عن :

✓ القيام بإعادة التقييم (بالقيمة العادلة) رغم أنه اختيار مسموح به في النظام المحاسبي المالي.

✓ تطبيق اختبارات وتسجيل انخفاض القيمة في نهاية كل سنة، رغم أنه الأداة والوسيلة المثلى لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر، دون أن ننسى أن تسجيل انخفاض القيمة أمرا إجباري.

- أن كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية لم يقدما تفاصيل أكثر كما في المعايير الأمريكية، والمتعلقة خاصة بتقييم المناجم، البترول والغاز، ..... .

- لقد اتفقا كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي على :

✓ توسعت ومنح اختيارات عديدة للتقييم ؛

✓ إجبارية تطبيق اختبار انخفاض القيمة في نهاية كل سنة؛

✓ منح فرصة إعادة التقييم.

✓ طرق الإهتلاك الثلاثة وكذا طرق تقييم المخزونات.

- ولكن اختلافا في تطبيق بعض المعايير :

✓ ففي الوقت الذي منح المعيار المحاسبي الدولي إمكانية الاختيار بين طريقتين سواء في التقييم آو التسجيل فان النظام المحاسبي المالي قد ضبط هذا الاختيار في تطبيق طريقة واحدة فقط، ومن أمثلة ذلك (المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 20)** المتعلق بالمنح والمساعدات الحكومية).

- وبالعكس ففيما فرض المعيار المحاسبي الدولي**(IAS 23)** إلحاق تكلفة القرض بالتثبيت المعني، وقدم شروط يجب توفرها، فان النظام المحاسبي المالي يفرض على الوحدة تطبيق هذا المعيار وجعله أمرا اختياريا.

- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي للأصول غير الجارية المعدة للبيع كالمعيار (**IFRS** 5) رغم أنها معاملة متكررة وتمس معظم الوحدات الاقتصادية الجزائرية.

- إن النظام المحاسبي المالي لم يبت في تطبيق الاهتلاكات أو انخفاض القيمة في الحالة التي تكون فيها التثبيتات معدة لأجل البيع .

- إن النظام المحاسبي المالي لم يعترف بتطبيق المعيار الدولي **(IAS 21)** في الجزء الخاص بالعملة التشغيلية حيث فرضت العملة الوطنية كعملة تشغيلية وحيدة حسب ما تمليه المصلحة الوطنية، والمعروف أن الإطار المفاهيمي للمعايير

الدولية يفرض تطبيق جميع المعايير المحاسبية الدولية ويرفض تجزئة تطبيقها. وبذلك فان الجزائر لا تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

- فيما أصدر النظام المحاسبي المالي مدونة حسابات، فان المعايير المحاسبية الدولية تركت الحرية للدول. إلا أن شرح مدونة الحسابات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي غير مفصلة بما فيه الكفاية، وغير مضبوطة كما هو الحال بالنسبة لحساب (11) الترحيل من جديد. كما أن هناك حسابات ضرورية لم يذكرها في مدونة حساباته مثل حساب الإهتلاك المخالف (dérogatoire) ، وكذا حساب الأصول الغير جارية المعدة للبيع....، ومنه فان أي تقصير في تفاصيل الحسابات تكون له عواقب على نوعية القوائم المحاسبية المالية.

- إن من الواجبات التي تصبوا المعايير المحاسبية الدولية وخاصة المعيار**(IAS 16)**، وكذا النظام المحاسبي المالي لتحقيقها أن تكون عملية تجزئة التثبيتات إلى مركبات عملية مبرمجة ومدروسة ومخطط لها، لتحقيق العدالة بين المساهمين، ولكن في الواقع كل منهما لم يقدم تفاصيل مضبوطة بمبلغ معين أو نسبة مئوية محددة تساعد على تطبيق ذلك، أضف إلى ذلك بالنسبة للوحدة الاقتصادية الجزائرية فان غياب المحاسبة التحليلية يشكل العائق الأكبر في حساب التدفقات النقدية والعمر الاقتصادي الذي يساعد على عملية التجزئة وتطبيق الإهتلاك الإقتصادي.

- لم تعطى الوحدة الاقتصادية الجزائرية فرصة تطهير حساباتها قبل الشروع في التجزئة، فلقد تمت عملية تجزئة المباني إلى مركبات دون عمل تحضيري وتطهير مسبقا، مما يجعل عملية التجزئة شكلية ولا تعكس الواقع الإقتصادي.
كما تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يتعرض لبعض المركبات كما في المعايير مثل عمليات المعاينة الرئيسية أو التفتيش الكبرى (**inspection majeur**)، والمعلوم أن كل نقص في المعلومات يؤدي إلى الفوضى وعدم التوحيد المحاسبي محليا.

- إن عدم تسجيل أي انخفاض للقيمة راجع لعدم قدرة المؤسسة الجزائرية على تحديد القيمة العادلة في نهاية كل سنة، أو حتى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، وكنتيجة لذلك فان الإهتلاك الاقتصادي لا يمكن تطبيقه على واقع الوحدة الاقتصادية الجزائرية. أضف لذلك فان تطبيق الإهتلاك الاقتصادي وخاصة على المباني يطرح أكثر من إشكال انطلاقا من :

✓ ما المعايير التقنية التي يستند عليها في عملية التجزئة علما أن كل مبنى له طبيعة خاصة به انطلاقا من الموقع الجغرافي (الصحراء، الشمال..)، ومواد البناء (بالاسمنت المسلح أو البنايات الجاهزة...)، وطريقة استعماله (مصانع، مباني اجتماعية...)؟.

- كل من المعيار **(IAS 1)** والنظام المحاسبي المالي لم يضبطا حجم المعلومات المطلوبة، خاصة في الملاحق بل ربطها المعيار بمفهوم ومبدأ الملاءمة ليترك الباب مفتوح أمام الوحدات الاقتصادية لتقديم معلومات، مما يعقد من مهمة معدي القوائم والمسيرين.

- منحت المعايير للوحدات الاقتصادية اختيار طريقة العرض للقوائم المحاسبية المالية سواء في شكل القائمة أو الجدول وفرضت عرض بعض الحسابات منفردة (الأصول المعدة للتنازل، للأصول البيولوجية، التثبيتات الموظفة...). ولكن النظام المحاسبي المالي فرض طريقة عرض القوائم المحاسبية المالية على شكل جدول، ولم يفرض عرض الحسابات السابقة لوحدها كما في المعايير الذي أوجب إظهار البعض منها لأهميته، وترك حرية الإضافة للمؤسسة.

- إن المعيار الدولي يفضل أن يعرض جدول حساب النتائج حسب الوظيفة (لأنه يحث على ضرورة استعمال المحاسبة التحليلية)، ويتم عرضه في الملاحق حسب طبيعة الحسابات، أما النظام المحاسبي المالي فيفضل عرض جدول النتائج حسب طبيعة الحسابات ويتم عرضه في الملاحق حسب الوظيفة.

- هناك بعض العوائق التي تؤثر على قدرة القوائم المحاسبية المالية في تمثيل الواقع الاقتصادي والمالي ومنها :

- التقديرات والحكم الشخصي حيث تتضمن الميزانية وجدول حساب النتائج على العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي كالديون المشكوك في تحصيلها والعمر الإنتاجي، أقساط الاهتلاكات والمؤونات المنازعات والأخطار، والاختلاف في اختيار طريقة تقييم المخزونات واهتلاك التثبيتات، معدل الاستحداث وتقدير القيمة المتبقية.
- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية : إن تقييم بالتكلفة التاريخية يعطي المعلومة موثوقية عالية الدقة، ولكنه موضع انتقاد كونه لا يعبر عن الملاءمة.
- لم يتعرض النظام المحاسبي المالي كما تعرض المعيار الدولي للحالات الخاصة بالتخلي عن بعض النشاط، وكذا الوحدات والفروع المعدة من أجل البيع. فهناك اهتمام خاص من المعايير (IAS) بالنتيجة المرتبطة بهذه الأنشطة.

- إن الخصائص النوعية للمعلومة المالية قد تم مراجعتهم عالميا وإعادة صياغتهم، وذلك في 2010 من طرف كل من (**IASB وFASB**) بهدف التقارب وتسهيل عملية التوحيد المحاسبي الدولي، حيث تم تقليص الخصائص النوعية الأساسية إلى اثنتان فقط وهما الملاءمة (**pertinence**) والتمثيل الصادق (**fidélité**).

لكن النظام المحاسبي المالي لم يواكب هذا التطور والتغيير، فما زال يحوي خصائص الإطار المفاهيمي الدولي القديم لسنه 1989.

- يمكن الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي الدولي الجديد ليس مثل القديم 1989، فهو لا يحتوي على مبدأ الأسبقية للحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني، ولا مبدأ الحيطة والحذر.

- يمكن تعميم النتائج على القوائم المحاسبية المالية للشركة الأم سوناطراك، ذلك لأن نفس الملاحظات السابقة (المتعلقة بسوء التسيير، وأن القوائم المحاسبية المالية لا تعكس الصورة الحقيقية للنشاط ولا تعطي نسب حقيقية

تساعد على التحليل المالي) لوحدة الصيانة تنطبق على القوائم المحاسبية المالية لفرع النقل عبر الأنابيب الذي يضم مديرية الصيانة و(9)وحدات تابعة، والذي يعتبر أحدى الفروع الثلاثة الهامة لشركة الأم سوناطراك.

4. التوصيات :

بناء على نتائج الجانب التطبيقي واستنادا للمراجعة النظرية للدراسة، فقد تمت التوصية بما يلي :

- ✓ ضرورة بناء مرجع محاسبي يستند إلى إطار مفاهيمي مفصل كقاعدة قوية لتطوير معايير المحاسبة والتفسيرات ذات الصلة، حيث يكون الهدف من المعلومات المحاسبية المالية هو أساس هذه القاعدة ؛
- ✓ على الهيئات التشريعية التحكيم بين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية المالية بما يتماشي مع التغيرات والتحولات الاقتصادية والاجتماعية، كما يتعين عليهم ترتيب هذه الخصائص حسب الأولويات إذا دعت الضرورة ؛
- ✓ أن يتم تقليص فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بإصدار معجم جامع ومفصل لكل المصطلحات المالية المحاسبية الصادرة باللغات الثلاثة العربية، الانجليزية والفرنسية. تقوم بإعداده هيئة رسمية (ولو محليا على الأقل) ؛
- ✓ الأخذ في الاعتبار شروط ومتطلبات التنمية المستدامة دوليا، وحتى في النظام المحاسبي المالي ؛
- ✓ أن تقوم هيئة رسمية مكلفة بتجميع النصوص التشريعية المحاسبية الجزائرية وترقيمها وعرضها في شكل معايير محاسبية ؛
- ✓ يتم مراجعة الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية كلما دعت الضرورة (ووفق جدول زمني محدد) ؛
- ✓ إصلاح القطاعات الأخرى وخاصة إدارة الضرائب، البنوك... حتى تتماشى مع إصلاح النظام المحاسبي ؛
- ✓ تقديم التفسيرات الضرورية للنصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة المالية من قبل الهيئات الرسمية الجزائرية ؛
- ✓ أن يتم وضع ضوابط وشروط واضحة من قبل إدارة الضرائب تخص الحسابات التي تؤثر على الضريبة كالمركبات، النفقات والإيرادات، حساب الترحيل من جديد....
- ✓ إصدار مخطط محاسبي ونصوص تنظيمية تخص المحاسبة التحليلية ؛
- ✓ إنشاء هيئات عامة مستقلة لمراقبة وفرض تطبيق المعايير المحاسبة ؛
- ✓ ضمان التطوير في المناهج الأكاديمية والمهنية ؛
- ✓ أن تقوم الهيئات الخارجية الدولية خاصة واضعة المعايير بتبادل الأفكار والموارد وتعزيز التعاون بمساعدة البلدان النامية ؛

- هذا على المستوى الهيئات التشريعية أو التنظيمية، أما على مستوى الشركة فيجب:

- ✓ إجراء عمليات تكوين متواصلة لكل المحاسبين الماليين، والقيام بعملية توعية لكل الفاعلين في الشركة ؛
- ✓ تقديم دليل عملي مفصل لكل العمليات المحاسبية المحتملة التي قد تعرض على المحاسب داخل المؤسسة، وذلك لتوحيد الممارسة المحاسبية داخل الشركة ؛
- ✓ تطبيق المحاسبة التحليلية ؛

- ✓ إعداد مجموعة من الإجراءات التنظيمية لتسهيل العمل داخل الشركة ؛
- ✓ إشراك الخبراء التقنيين والمهندسين في عملية تجزئة التثبيتات إلى مركبات، الإهتلاك الإقتصادي.....
- ✓ إعداد نظام معلومات متطور، وتفعيل إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- ✓ غرس القيم الأخلاقية، ودعم الحوكمة الجيدة والقوية لتحقيق الفوائد الكاملة لاعتماد معايير محاسبية فاعلة ؛
- ✓ متابعة، الإرشادات وتوجيهات من قبل المحاسبين والمسيرين، وذلك بتكثيف المراجعة الداخلية .

5. آفاق البحث في الموضوع

اقترح أن يتم تناول بالتفصيل موضوع الفوارق المتعلقة بالتثبيتات المعنوية والمالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية خاصة الجانب التطبيقي الواقعي منها، وذلك لعدم توفر دراسة وافية عنه في واقع الوحدات الاقتصادية الجزائرية، ونأمل أن نكون قد نجحنا في عملنا، والله نسأل التوفيق والأجر.

المراجع

1) الكتب بالغة العربية :

1. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين مجمع طلال أبو غزالة، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مبنى الإدارة العامة عمان المملكة الاردنية الهاشمية المطابع المركزية عمان، الأردن إصدار 1 يناير 2014، الجزء الأول.
2. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
3. احمد بوراس، تمويل المنشات الاقتصادية، دار العلوم للنشر والتوزيع عنابة،2008.
4. حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
5. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
6. مصطفى هني، معجم المصطلحات الاقتصادية و التجارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1984.
7. محمد ابو نصار و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العملية، عمان الأردن، 2009، الطبعة الثانية.
8. معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS Pages Bleus، متيجة للطباعة، 2008.
9. محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاستها على الدول العربية، المملكة المتحدة، جامعة درم duhram المملكة المتحدة، 2005.
10. محمد المبروك أبو زيد،المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ليتراك للطباعة والنشر و التوزيع، مصر، 2005.
11. منى جريج، قاموس المصطلحات التجارية والاقتصادية والمالية، مكتبة لبنان، 2002.
12. جمعية مجمع العربي للمحاسبين القانونيين (أرون ASCA)، المعايير الدولية للأعداد التقارير المالية الدولية ، المملكة الأردنية الهاشمية، الاردن، 2008.
13. وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2002.
14. يوسف جربوع سالم، عبد الله الحلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الاردن، 2001 .
15. محمد ابن عبد الله بن مالك الاندلسي، متن اللالفية، المكتبة الشعبية، بيروت لبنان.

2) الكتب باللغة الأجنبية :

16. Andre Aubrunet, la normalisation comptable au service de l'entreprise de la science de la notion, dunod, paris, France 1995.
17. A. R., Belkaoui, Accounting theory, Ed. Academic Press, 1992.
18. Bachy. B et Sion. M, « Analyse financière des comptes consolidés Normes IFRS », édition Dunod, Paris , (2009).
19. Bruno Colmant, Pierre-Armand Michel, Hubert Tendeur, Comptabilité Financière Normes IAS-IFRS, Collection Synthex, Paris, 2008.
20. Bruno Colmant Pierie Armond Michel et Hubert Tondeur, les Normes IAS – IFRS, Pearson France 2013.
21. B.Colasse, Harmonisation comptable internationale. In Encyclopédie, comptabilité, contrôle de gestion et audit, COLASSE. Ed. Economica.
22. B.Colasse, "Théories comptables". In Encyclopédie comptabilité, contrôle de gestion et audit, COLASSE. Ed. Economica, 2000.
23. C. Maillet Baudrier, les normes comptables internationales IAS/IFRS, 4 éme édition 2006 / 2007, Foucher, Paris, France.
24. C, Maillet, Boudrier, A, Le Manh, Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS, LMD Collection
25. Charlotte Disle, Robert Maeso, Michel Meau, Introduction à La Comptabilité, Dunod.
26. Djelloul Saci, Comptabilité de L'entreprise et Système Economique, L'expérience Algérienne, OPU Alger 1991.
27. Ducasse. E, Jallet-Auguste. A, Ouvrard. S, Prar Dit Hauret. C, «Normes Comptables Internationales IAS/IFRS», Editions De Boeck Université, Bruxelles, (2005).
28. Groupe De Travail De L'association Nationale Des Directeurs Financiers Et De Contrôle De Gestion, Normes IAS/IFRS, Ed D'organisation, Paris, 2004/2005, Deuxième édition.

29. Hoarau et Teller, « IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global?», Comptabilité contrôle audit, (2007).
30. J -BERGERET, La Personnalité Normale et Patholologie Les Structures Mentales, Le Caractère, les symptomes, Donod Ed, Paris, 1985.
31. Jean Francois Gervais, Les Cles Du Leasing, Ed D'organisation 2004, Paris.
32. M. Aglietta et A Reverioux,), Les dérives du capitalisme financier, Ed. Albin Michel. 2004.
33. Mistral, J., De Boissieu, C., Lorenzi, J.-H, Les normes comptables et le monde post Enron. Paris : La documentation Française. 2003.
34. Md zine khafrabi, Techniques Comptables, Tome 2, Berti Editions 1992, Rouiba Alger.
35. Mohamed Neji Hergli, Maitriser la consolidation des comptes, septembre 2005.
36. Michel Lozato, Pascal Nicolle, Gestion des investissements et de l'information Financière, Dunod, 4 édition 2006-2007.
37. Michel Capron, La Comptabilité en Perspective, Editions la Découverte, Paris, 1993.
38. Michel - Capron et Autres, Les Normes Comptables Internationales, Instrument Du Capitalisme Financier, La Découvert, Paris, 2005.
39. Pascal Barneto, Normes IFRS Application Aux Etats Financiers, Dunod, 2e édition.
40. Robert Obert, pratiques des normes IAS/IFRS comparaison avec les régles française et us gaap ,dunond, paris, France 2003.
41. Tazdait Ali, Maitrise Du Système Comptable Financier, Première Edition ACG 2009.
42. X.Paper, "Les limites de la normalisation comptable", Audit et information financière, N°Décembre, 2003.

3) الرسائل الجامعية باللغة العربية :

43. بشير وعمار بن عيشي، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركات المساهمة في الجزائر، مداخلة في ملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية ورقلة 2014.
44. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.

4) الرسائل الجامعية باللغة الأجنبية:

45. Lakhdar KHELLAF, ' Les Normes Internationales De Comptabilité (IAS – IFRS) Et Leur Application En Algérie Cas Du Système Comptable Et Financier Algérien', Thèse Doctorat Science De Gestion 2013-2014 Universite El Hadj Lakhdar – BATNA.
46. O. Djafri, « Evaluation des actifs non courants en normes IFRS entre coût historique et juste valeur –le cas de l'Algérie-», thèse de doctorat en Sciences de gestion, Algérie. (2014).
47. S. Benabdellah, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Thèse Doctorat Sciences de Gestion, 2008. Universite de NICE-SOPHIA ANTIPOLIS.

5) المقالات باللغة الأجنبية :

48. Abdulkadir Madawaki, Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria, International Journal of Business and Management . Vol. 7, No. 3; February 2012. http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v7n3p152
49. Ann Tarca, International Convergence of Accounting Practices: Choosing between IAS and US GAAP, Journal of International Financial Management and Accounting 15:1 2004. http://ssrn.com/abstract=513663
50. Académie des Sciences Techniques Comptables Financiers de Paris La Normalisation Comptable Actualités et Enjeux, l'imprimerie JOUVE, Mars 2014, Paris G. HEEM, et G 16, Le Cadre Conceptuel Des IFRS
51. B. Colasse, "Où il est encore question d'un cadre conceptuel français : inutile hier, improbable demain", Revue française de comptabilité, Vol.332, n°Avril, 2001 .
52. Bulletin de nouvelles sur les IFRS – Numéro Spécial Février 2012.

Bulletin_IFRS_special_fevrier_francais_GT_Can_version.pdf.

53. Benoît Lebrun, RF Comptable n° 436 Mars 2016. http://rfcomptable.grouperf.com/article/0436/ms/rfcompms0436_2602737.html.

54. Benoît Lebrun, RF Comptable n° 440« IFRS 16 Sur Les Contrats de Location » Juillet – Aout 2016. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/fr-ifrs-16-rf-comptable.pdf

55. C.Hoarau, R.Teller, "IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ?" Comptabilité contrôle audit, Vol.Décembre, n°thématique, 2007.

56. Cai, F., & Wong, H. (2010). The Effects of IFRS adoption on global capital market integration. International Business & Economic Research Journal, 9(10), 25-34. [Online] Available: http://journals.cluteonline.com/index.php/IBER/article/view/636/622

57. Chai, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality, Evidence from the European Union. Journal of International Financial Management and Accounting. http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-646X.2010.01041.x.

58. Christine Noël-Lemaître, Véronique Blum, Yannis Constantinidès, La Normalisation Comptable Internationale Analysee Comme Un Processus Politique. Le Cas de la Prospection et de L'evaluation Des Ressources Petrolieres 2010/1 Tome 16 | ISSN 1262-2788. ISBN 9782311001020

59. Epstein, B. J. (2009). The economic effects of IFRS adoption. The CPA Journal, 26-31. [Online] Available: http://www.ifrsaccountant.com/media/NYSSCPA_IFRS_Economic_Effects_Epstein_0309.pdf .

60. Irvine, H. J., & Lucas, N. (2006). The rationale and impact of the adoption of international financial reporting standards on developing nations: the case of the United Arab Emirates. In Proceedings 18th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, pages pp. 1-22, Maui, Hawaii. [Online] Available: http://eprints.qut.edu.au/13041

61. Jacob, R. A., & Madu, C. N. (2009). International Financial Reporting Standards: an indicator of high quality. International Journal of Quality & Reliability Management, 26, 712-722. http://dx.doi.org/10.1108/02656710910975778.

62. John A. Enahoro," Comparative Study Of The International Financial Reporting Santandard Implementation In Ghana And Nigeria , European Scientific Journal May 2014 édition vol.10, No.13 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431.

63. Kathleen A. Kaminski & Jon R. Carpenter, 2011, Accounting conceptual frameworks: a comparison of FASB and IASB approaches, International Journal of Busines, Accounting, *and Finance, Vol: 5, N: 1.*

64. ki & Jon R. Carpenter, 2011, Accounting conceptual frameworks: a comparison of FASB and IASB approaches, International Journal of Busines, Accounting, and Finance, Vol: 5, N: 1.

65. Latridis, G. (2010). IFRS adoption and financial statement effects: The UK case. International Research Journal of Finance and Economics, 38, 165-172. [Online] Available: http://www.eurojournals.com/irjfe_38_12.pdf .

66. M. Barth, Wayne R. Landsman, Andmarkh. Lang, International Accounting Standards and Accounting Quality, Journal of Accounting Research Vol. 46 No. 3 June 2008 Printed in U.S.A. http://ssrn.com/abstract=688041.

67. M. Shoorvarzy , H. Abdollahzade , A. Taherinejad, The Impact of Setting and Executing Accounting Standards on Earnings Management, International Journal of Economy, Management and Social Sciences, 2(11) November 2013, iSSN 2306-7276 http://waprogramming.com/papers/5286293554d617.10689394.pdf.

68. Nacer Eddine SADI, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, l'expérience d'un PED du sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie, Communication Congrès AFC –Grenoble 2012.

69. P. Dimaggio, W. Powell, The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, American sociological review, 1983, Vol.48, n°2.

70. Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Dunod, Paris, 2013, 5^{em} édition.

71. Odile Barbe, Laurent Didelot, Jean-luc Siegwart, Comptabilité Approfondie, Groupe Revue Fiduciaire, 2014/2015.

72. Robert Obert, Réflexion N° 439, Janvier 2011, Revue Française De Comptabilité. *www.focusifrs.com/content/download/6123/31963/version/1/file/26-30.pdf*

6) القوانين المراسيم، الأوامر والقرارات بالغة العربية :

73. الجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 ، المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، العدد 37.

74. الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07 – 11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمّن النظام المحاسبي ا لمالي، الجريدة الرسمية، العدد 74.

75. الجمهورية الجزائرية ، المرسوم التنفيذيّ رقم 08 – 156 المؤرّخ في 26ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07 – 11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27 .

76. الجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19.

77. الجمهورية الجزائرية، الأمر رقم 09-01 ، المؤرخ في 22 جويلية 2009 ، المتضمن قانون ا لمالية التكميلي لسنة 2009، الجريدة الرسمية، العدد 44.

78. الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 09- 09، المؤرخ في 30-12-2009، المتضمن قانون ا لمالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية، العدد 78.

7) القوانين المراسيم، الأوامر، القرارات بالغة الأجنبية :

79. L'Union Européenne, Règlement (CE) No 1126/2008, du 29.11.2008, Portant Adoption de Certaines Normes Comptables Internationales Conformément au Règlement (CE) No 1606/2002.

80. Manuel de Comptabilité Général Sonatrach , 16 mars 2010.

81. Retraitement Version Final, 12-04-2010 .

82. Guide d'IFRS, (2014), « Who we are and what we do», le site officiel de IASB: http://www.ifrs.org/About-us/Pages/Who-We-Are.aspx le 18-12-2016

8) المواقع الإلكترونية :

83. http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2007-3-page-195.htm.

84. http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2010-1-page-133.htm.

85. "http://download-learning-pdf-ebooks.com/9781-free-book.

86. www.expertcompta.net/cac.

87. http://www.focusifrs.com/content/view/full/3196.

88. www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/preface_des_normes.

89. www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et.../ifrs_16_contrats_de_location

90. https://fr.wikipedia.org/wiki/Sonatrach.

91. http://www.iasplus.com/standard/framewk .

92. www. International Financial Reporting Standards (IFRS) Seminar in Arabic.

93. *https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/...tax/.../2006-2-Droit_comptable.pdf.*

94. ww w. Glossaire en langue Arabe des principaux termes relatifs à l ...PDF

95. www.NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 16 (RÉVISÉE EN 1998.

96. http://www.sonatrach.com/ar/element_histoire.html .

97. www.wikepedia.org.

98. .http://www.voxfi.fr/gouvernance-internationale-des-ifrs-et-nationale-des-us-gaap/.